Wirtschaftsführung u. Wirtschaftsprüfung kommunaler Betriebe

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

der

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät

der Johann Wolfgang Goethe-Universität

Frankfurt am Main

Vorgelegt von

Karl Münzner

aus Frankfurt am Main.

1935

Herm. Prinz, Bückeburg

Referent: Professor Dr. F. Schmidt.
Korreferent: Dr. Karl Eicke
Tag der mündlichen Prüfung:
25. Juli 1934.

Wirtschaftsführung und Wirtschaftsprüfung kommunaler Betriebe

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung der Doktorwürde
der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main

Vorgelegt von
Karl Münzner
aus Frankfurt am Main

1935
Herm. Prinz, Bückeburg.

Referent: Professor Dr. F. Schmidt.
Korreferent: Dr. Karl Eicke
Tag der mündlichen Prüfung:
25. Juli 1934.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

„Es entspricht nicht der Stellung der Gemeinden als Verwalter öffentlicher Angelegenheiten, sich als Unternehmer schrankenlos zu betätigen und so mit der freien Wirtschaft in unnötigen Wettbewerb zu treten."

G ö r i n g

Preußischer Ministerpräsident

0 Vorwort.

Die in vorliegender Arbeit behandelte Frage der Pflichtprüfung von Gemeindebetrieben ist eine so neue Materie, daß die Praxis sich über die Auswirkung der von Reichs wegen getroffenen gesetzlichen Bestimmungen im einzelnen noch nicht recht klar ist. Dem Verfasser war es möglich, die ganze Entwicklung der gesetzlichen Vorschriften mitzuerleben. Bereits drei Monate nach Veröffentlichung der Reichsdurchführungsverordnung vom 30.März 1933 betätigte er sich auf dem Gebiete der kommunalen Pflichtrevision und arbeitete bis zur Niederschrift dieser Zeilen an neun Wirtschaftsprüfungen mit. In den vorhergehenden Jahren war er auf organisatorischem Gebiete in sieben Stadtverwaltungen beschäftigt und konnte sich dadurch die Kenntnisse aneignen, die für die Beurteilung der Wirtschaftsführung dieser Körperschaften notwendig sind.

Bei dem heutigen Umfang der wirtschaftlichen Betätigung unserer deutschen Gemeinden ist dem öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer ein nicht unbeträchtliches Arbeitsfeld neu erschlossen worden. Da jedoch der größte Teil unserer Kommunalbetriebe noch nach kameralistischen und nicht nach kaufmännisch-betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten arbeitet, gibt der Verfasser die Anregung, durch systematische Eingliederung der Kommunalwissenschaften in den Forschungs- und Lehrbetrieb unserer Handelshochschulen diesen Mangel beseitigen zu helfen. Die in Deutschland vorhandenen Verwaltungsakademien sind wohl in der Lage, gute Verwaltungsbeamte auszubilden, dagegen sind sie aber nach ihren Lehrplänen nicht fähig, gute Wirtschaftler in die Gemeindebetriebe zu entsenden.

Die Revisions- und Gemeindefinanzgesetzgebung des Dritten Reiches stellt derart hohe Anforderun-

gen an die Wirtschaftsführung der Kommunalbetriebe und an das Können der Bilanzprüfer, daß dem Verfasser nur die Handelshochschulen dazu berufen erscheinen, die bestehende Lücke auszufüllen. Bis heute ist aber bei den kommunalen Regiebetrieben der Prozentsatz der wirtschaftlich vorgebildeten Kräfte noch verschwindend klein.

Der Charakter der gemeindlichen Gebietskörperschaften hat sich in den letzten Dezenien derart gewandelt, daß fast in jeder größeren Stadt die Gemeinde selbst der größte gewerbliche Unternehmer ist. Dabei wurden die kommunalisierten Betriebe gewissermaßen mechanisch in den herkömmlichen Rahmen der Gemeindeverwaltung, der für ganz andere Zwecke geschaffen war, eingefügt. Der Personalbedarf wird noch heute dem allgemeinen Anwärterreservoir entnommen; Ausbildung und Prüfung sind dieselben geblieben wie bei den Funktionären der Hoheitsverwaltung. Die Kameralbuchhaltung erleichtert für sie die Wahrung der etatrechtlichen Befugnisse, eine Prüfung der wirtschaftlichen Denkfähigkeit wird nicht vorgenommen und es genügt meist, den vorgeschriebenen, althergebrachten Ausbildungsgang zurückgelegt zu haben. Dieser ist gepflastert mit einem Ballast von Gesetzen verwaltungsrechtlicher Natur,so daß betriebs- und volkswirtschaftliche Fragen, wenn überhaupt, so nur unter kameralistischen Gesichtspunkten interessieren.

Diese vorweggenommenen Bemerkungen sind wichtig und sollen ein stärkeres Verständnis der wirtschaftswissenschaftlichen Disziplin für die Kommunalwirtschaft wecken. Wenn der neuen Gemeindegesetzgebung der notwendige praktische Erfolg beschieden sein soll, so muß nicht allein der Wirtschaftsprüfer eine umfassende Kenntnis verwaltungsmäßigen Denkens besitzen, sondern auch die Beamten müssen sich von der kameralistischen Wirtschaftsführung ihrer Betriebe frei machen.

Es ist dem Verfasser ein Bedürfnis und zugleich eine angenehme Pflicht, an dieser Stelle Herrn Dr. Eicke dafür zu danken, daß er ihm als Assistent die Möglichkeit gab, während seines Studiums die umfassenden Kenntnisse auf kommunalem Gebiet zu erlangen. Ohne diese praktische Betätigung wäre es ihm nicht möglich gewesen, das schwierige Gebiet der gemeindlichen Prüfungstätigkeit zu verstehen und einer theoretischen Betrachtung zu unterziehen.

Frankfurt a/Main, im März 1934.

Der Verfasser.

Inhaltsverzeichnis.

0 Vorwort I

1 Einführung: Versuche und Zweck einer staatlichen Regelung 1

2 Die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden 6

20 Allgemeines 6

21 Die Verhältnisse bis zum Kriegsausbruch 7

22 Die Kriegs- und Nachkriegsverhältnisse 11

23 Die Bedeutung der Unternehmungsform 17

3 Die gesetzlichen Grundlagen 20

30 Allgemeines 20

31 Reichsrecht 25

32 Preußisches Landesrecht 35

320 Vereinheitlichungsbestrebungen 35

321 Das Gemeindefinanzgesetz 36

3210 Allgemeine Bedeutung und Würdigung 36

3211 Errichtung wirtschaftlicher Unternehmungen (§ 86-89) 39

3212 Führung wirtschaftlicher Unternehmungen (§ 90-102) 42

3213 Rechnungs- und Prüfungswesen (§ 104-138) 45

322 Sonstige Vorschriften 51

4 Die Bestimmung des Prüfungsobjektes 55

40 Allgemeines 55

41 Formen der wirtschaftlichen Betätigung 56

42 Die gesetzliche Formulierung des Begriffs der Unternehmung 61

43 Die prüfungspflichtigen Wirtschaftsbetriebe 65

44 Die Ausnahmen von der Pflichtprüfung 71

5 Die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers 75

50 Allgemeines 75

51 Der Prüfungsvermerk 76

52 Die formelle Revision 80

53 Die materielle Revision 80

6 Die Anpassung der Buchhaltung an die Zwecke der Pflichtprüfung 96
60 Allgemeines 96
61 Darstellung der Grundsätze der kameralistischen und der doppelten Buchhaltung 98
610 Buchhaltungsunterbau 98
611 Die Jahresabschlußrechnung 102
6110 Die reine Kameralistik 102
6111 Die gehobene Kameralistik 103
6112 Einzelprobleme 106
61120 Abschreibungen 108
61121 Kapital und Reservefonds 113
612 Ergebnisse 117
7 Die Anpassung der Betriebsführung an die Zwecke der Pflichtprüfung 127
70 Allgemeines 127
71 Die bisherigen Beziehungen zwischen Betrieb und Hoheitsverwaltung 129
72 Die Umgestaltung der funktionellen Beziehungen 134
73 Die Beseitigung der etatrechtlichen Bindungen 139
8 Kameralistischer Etat und Wirtschaftsplan 143
80 Allgemeines 143
81 Der kameralistische Etat 145
82 Der Wirtschaftsplan 148
9 Schluß 151

A N H A N G
I. Anlage: Notverordnung vom 6.Oktober 1931 über die Prüfung der Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand 156
II. Anlage: Durchführungsverordnung vom 30.III.1933 zur Notverordnung vom 6.Okt.1931 über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand 157

III. Anlage: Dritte Durchführungsverordnung vom 1.April 1933 zur Aktienrechtsnovelle 165

Literaturverzeichnis.

A. Bücher 167
B. Aufsätze und Beiträge in Zeitschriften 169
C. Aufsätze in Tageszeitungen 172
D. Gesetzgeberische Vorschriften 173
E. Sonstiges Material 175

Lebenslauf.

ABKÜRZUNGEN.

A.G.	Aktiengesellschaft
FMBL	Finanzministerialblatt
GFG	(Preuß.) Gemeindefinanzgesetz vom 15.Dez.1933
GFV	(Preuß.) Gemeindefinanzverordnung vom 2.Nov.1932
G.S.	(Preuß.) Gesetzessammlung
HGB	Handelsgesetzbuch
K.G.a.A.	Kommanditgesellschaft auf Aktien
MBliV	Ministerialblatt für die preuß. innere Verwaltung
öff.	öffentlich
RDV	Reichsdurchführungsverordnung vom 30.März 1933
RGBl I.	Reichsgesetzblatt, Teil I
RHV	Reichshauptverordnung (Notverordnung) vom 6.Oktober 1931
RWM	Reichswirtschaftsminister
VO	Verordnung
WP	(öffentlich bestellter) Wirtschaftsprüfer

1 Einführung.

Versuche und Zweck einer staatlichen Regelung.

Die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden bildete in den Nachkriegsjahren lange Zeit Gegenstand heftiger Auseinandersetzungen. So wuchsen die Klagen der Privatwirtschaft über steuerliche Vergünstigungen der Kommunalbetriebe und unzulässige Konkurrenz mit zunehmender Verschärfung der Wirtschaftskrise immer mehr an. Hinzu kamen in den Jahren 1927 und 1929 eine Reihe von Entschließungen des Reichstages, die den Abbau der Regiebetriebe forderten (1). Die Reichsregierung schloß sich diesen Forderungen grundsätzlich an, und der damalige Reichskanzler erklärte in einer Sitzung des Reichstags vom 3. Juli 1929, daß alle entbehrlichen Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand mit Ausnahme der Versorgungs- und Verkehrsbetriebe abzubauen seien.

Bahnbrechend in der Einschränkung der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinden war Bayern, das bereits im Jahre 1927 in Artikel 61 der Bayerischen Gemeindeordnung die Errichtung n e u e r Wirtschaftsbetriebe in gewissem Umfange von der Genehmigung der Aufsichtsbehörde abhängig machte. Obgleich der Reichswirtschaftsminister durch Rundschreiben vom 13. Januar 1928 die Länder zu einer gleichen Regelung aufforderte, war diesem Hinweis ein sichtbarer Erfolg nicht beschieden.

Nur Preußen brachte es bis zu einem Gesetzesentwurf über „Die Beschränkung der privatwirtschaftlichen Betätigung der Gemeinden und Gemeindeverbände", aber die praktische Durchführung scheiterte an der weltanschaulichen und staatspolitischen Ein-

---

1) Reichstagsdrucksachen Nr. 3456 vom 8. Juli 1927 und Nr. 1483 vom 20.Dez. 1929

stellung des Landtages, dessen Mehrheit es nicht zu einer Verabschiedung kommen ließ. Das Reich zog aus diesem negativen Ergebnis seiner Bemühungen nunmehr die Folgerung und ordnete im Dritten Teil, Kapitel VI der Notverordnung vom 1. Dez. 1930 an, „Erhebungen zur Steuerpflicht der öffentlichen Betriebe" vorzunehmen, um dadurch greifbare Unterlagen für ein eventuelles Vorgehen zu erhalten (2).

Trotz der hierzu erlassenen Durchführungsbestimmungen vom 22.Oktober 1931 hat die Öffentlichkeit über das Ergebnis der Untersuchungen nichts Positives erfahren. Es war vielleicht gut so; denn über den Wert dieser finanzstatistischen Unterlagen muß man wegen der konzernartigen Verflechtung der Eigenbetriebe zur Hoheitsverwaltung und wegen des Fehlens einer klaren Besteuerungsgrundlage sehr skeptisch sein. Es schien, als ob das Reich diesen Mangel erkannt hatte; denn alle späteren Maßnahmen den damals aufgerollten Faden nicht wieder auf.

Die Regierung folgte vielmehr einem anderen Grundgedanken, daß nämlich die Entscheidung über den Abbau von Gemeindebetrieben dem Urteil unabhängiger, wirtschaftlich geschulter Prüfer überlassen werden sollte. Diese positiven und mittelbaren Vorschriften beruhen auf dem Rahmengesetz vom 6. Okt. 1931, das dazu bestimmt war, in gleicher Weise wie bei den Aktiengesellschaften, die Grundlage für eine Überprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand in formeller und materieller Hinsicht abzugeben. Die formelle Angleichung der gemeindlichen Prüfungsbestimmungen an die Revisionsgesetzgebung der Privatwirtschaft erscheint nicht weiter verwunderlich, wenn auch die Pflichtprüfung der Betriebe der öffentlichen Hand einen anderen Ausgangspunkt und eine andere Zielrichtung verfolgt wie die Pflichtprüfung der Aktiengesellschaften.

In dieser kurzen Notverordnung normierte die

---

1) RGBl I S. 517 und 581.

Reichregierung „zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse" eine jährliche Pflichtrevision bei einer bestimmten Auswahl von Wirtschaftsbetrieben. Damit war eigentlich noch wenig erreicht, denn es stellte eine Forderung ohne unmittelbare praktische Bedeutung dar. Erst 1 1/2 Jahre später folgte nach langen Beratungen mit den Beteiligten und nach wiederholten Verhandlungen im Reichsrat die Durchführungsverordnung. Deren gesetzestechnische Ausarbeitung muß offenbar sehr schwierig gewesen sein; denn nicht weniger als acht Entwürfe wurden aufgestellt, bis schließlich eine Vorlage an den Reichsrat zustande kam, die dann nochmals stark abgeändert worden ist.

In sämtlichen Entwürfen drehte es sich immer wieder um die Frage, welche Betriebe der Pflichtprüfung unterworfen werden sollten, und welches Organ für eine objektive Beurteilung der Wirtschaftsführung am geeignetsten erschien.

Die Reichsdurchführungsverordnung hat in den Ländern eine Reihe von weiteren gesetzlichen Bestimmungen und Verordnungen nach sich gezogen. Zum Teil waren jedoch solche landesrechtlichen Bestimmungen schon vor der Reichsdurchführungsverordnung ergangen; denn revisionstechnisch hochstehende Länder, wie z.B. Preußen, konnten die 1 1/2 Jahre nicht untätig verstreichen lassen. Dadurch ist auf dem Gebiete des kommunalen Prüfungswesens eine solche Unübersichtlichkeit und Verworrenheit eingetreten, daß Reichs- und Landesrecht sich nicht in allen Stücken decken. Diese Überschneidungen dürften jedoch nur von vorübergehender Bedeutung sein; denn die gesetzlichen Gleichschaltungstendenzen von Reich und Ländern vollziehen sich mit erstaunlicher Schnelligkeit.

Preußen hat bereits als erstes Land mit allen bestehenden Unklarheiten aufgeräumt und an Stelle seiner vielfach ergänzten und mehrmals revidierenden Gemeinde-Finanzverordnung vom 2.November 1932 das neue preußische Gemeindefinanzgesetz vom

15.Dezember 1933 treten lassen. Dieses steht in voller Harmonie zu der RDV vom 30. März 1933 und gibt die erste erschöpfende Regelung der Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gemeinden nach nationalsozialistischer Staatsauffassung. Neben seiner ergänzenden Bedeutung für die reichsrechtliche Revisionsgesetzgebung der Gemeindebetriebe gilt dieses neue GFG zusammen mit dem neuen preußischen Gemeinde-Verfassungsgesetz auch als Vorläufer eines Reichsgesetzes, das eine grundlegende Reform der gemeindlichen Wirtschaftsführung auf dem Gebiete der Hoheitsverwaltung für das g a n z e Reich bringt. Man geht sicher nicht fehl in der Annahme, daß dieses Reichsgesetz sich in allen wesentlichen Punkten den preußischen Richtlinien angleichen wird.

Aus diesen Erwägungen heraus werden sich unsere weiteren Betrachtungen auch nur auf die preußischen Verhältnisse beschränken. Es erscheint uns zwecklos, die im Absterben begriffenen Gesetzesbestimmungen, Durchführungs- und Ausführungsvorschriften anderer Länder anzuführen. Sie erschweren uns die Übersicht in dem an sich noch unentwickelten Neuland der kommunalen Pflichtprüfung; im übrigen sind sie für die Entwicklung des gemeindlichen Prüfungswesens nicht von allzu großer Bedeutung.

Schon von dem Augenblick an, mit dem die RDV bekannt wurde, hat Preußen ständig an dem Neubau des kommunalen Prüfungswesens weitergearbeitet. Vor allem läßt das die RDV ergänzende preußische Gemeindefinanzgesetz klar die Absicht erkennen, durch Pflichtrevision den Abbau der entbehrlichen Regiebetriebe zu beschleunigen bzw. deren Wirtschaftsführung den gesetzlichen Vorschriften anzupassen. Eine allgemeine Durchleuchtung der Betriebe durch unabhängige und sachverständige Stellen soll die Interessen der steuerzahlenden Allgemeinheit und des freien Gewerbes wahren helfen. Auf den Schultern der hierzu berufenen Wirtschaftsprüfer ruht demnach eine ungeheure Verantwortung. Das Reich und mit ihm

Preußen hat bewußt davon abgesehen, durch unmittelbare gesetzliche Vorschriften der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinden Einhalt zu gebieten. Das Kabinett Hitler bedient sich zur Feststellung der Wirtschaftlichkeit in den Betrieben des freien Berufs der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer. Damit ist der Bilanzprüfer in den Dienst der Kommunalpolitik gestellt, wie er verantwortlicher kaum gedacht werden kann. Man erwartet von ihm restlose Offenlegung der Betriebsgebarung unter besonderer Berücksichtigung richtiger Rentabilitätsermittlung. Um aber dieses Ziel erreichen zu können, mußte der Gesetzgeber dem Wirtschaftsprüfer den Weg bahnen, damit er in wirtschaftlicher Weise eine Nachprüfung der Betriebsführung und des Rechnungswesens vornehmen kann. Gesonderte Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften, scharfe Abgrenzung des Verantwortlichkeitsbereiches der Betriebsleiter sowie Trennung der Hoheitsfunktion von den Betriebsfunktionen innerhalb einer gemeindlichen Gebietskörperschaft sind Merkmale, die die neue Revisionsgesetzgebung auszeichnen. Sie ist von dem Gedanken getragen, daß mit Hilfe der kameralistischen Rechnungslegung keine richtige Rentabilitätsermittlung möglich ist und schreibt deshalb materiell die Anwendung der doppelten Buchhaltung für sämtliche prüfungspflichtigen Betriebe vor.

Andererseits erwartet aber die Reichsregierung von dem Wirtschaftsprüfer, daß er die nötigen kommunalwirtschaftlichen Kenntnisse besitzt, um als Treuhänder des Staates der ihm gestellten Aufgabe gewachsen zu sein. Nur dann lassen sich die gesetzgeberischen Absichten in die Praxis umsetzen, „nämlich einen allmählichen Abbau der an sich nicht lebensfähigen und existenzberechtigten Regiebetriebe" zu erreichen (1).

---

1) Aus der Begründung zur RDV vom 30.März 1933, Reichsratsdrucksache 1933, Nr. 18.

2 Die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden.

20 Allgemeines.

Um den Sinn der gemeindlichen Revisionsgesetzgebung richtig zu verstehen, ist es notwendig, einen Überblick über die kommunale Wirtschaftstätigkeit zu geben. Der Grund für eine staatliche Neuordnung lag in dem zunehmenden Umfang der gemeindlichen Unternehmertätigkeit; als Ziel wird eine geordnete Wirtschaftsführung durch Wirtschaftsprüfung sowie die Einschränkung und der Abbau öffentlicher Regiebetriebe angestrebt.

Mit dem Sieg der national-sozialistischen Staatsauffassung mußten zugleich die sozialistischen Bestrebungen fallen, die darin bestanden, die öffentliche Hand in möglichst weitem Umfange wirtschaftlich tätig werden zu lassen. Zugleich verfolgt aber die Reichsregierung den Zweck, den unglückseligen Kampf zwischen öffentlicher und privater Wirtschaft abzustoppen, um dadurch beiden wieder ihre ursprünglichen Aufgaben und Pflichten im Staatsverbande zuzuweisen.

Wir beschränken unsere Betrachtung in der Hauptsache auf die Gemeindebetriebe, weil in deren wirtschaftspolitischer Betätigung während der letzten fünfzig Jahre die größte Gefahr für eine friedliche Fortentwicklung der privaten Wirtschaft zu suchen war. Die engen Bindungen zwischen Staat und Gemeinden bringen es jedoch mit sich, gelegentlich die staatliche Unternehmertätigkeit zum Vergleich heranzuziehen. Unsere Ausführungen können sich leider auf keine statistischen Ziffern stützen, da noch keine Untersuchungen in dieser Richtung angestellt worden sind.

21 Die Verhältnisse bis zum Kriegsausbruch.

Die Betätigung der öffentlichen Hand auf wirtschaftlichem Gebiet reicht in ihren Anfängen bis in die Zeiten des Frühkapitalismus zurück. Sie war auf staatlichem wie auch auf gemeindlichem Gebiete bis zu Beginn des Weltkrieges von guten Absichten getragen und hat auf die Initiative der Privatwirtschaft außerordentlich befruchtend gewirkt. Als die kommunalen Selbstverwaltungen in den 80er und 90er Jahren des vergangenen Jahrhunderts ihren mächtigen Aufschwung zu nehmen begannen, herrschten zwischen Privat- und Gemeindewirtschaft verhältnismäßig gute Beziehungen, da beide infolge der industriellen Entwicklung einen großen und aufnahmefähigen Markt vorfanden. Die Gemeindeverwaltungen, die zwar seit den ersten Jahrzehnten nach dem Erlaß der Steinschen Städteordnung im Besitz des Rechts zur Ausdehnung ihrer Tätigkeit auf wirtschaftlichem Gebiet waren, übten es erst jetzt aus. Sie beschränkten sich dabei auf Wirtschaftsgebiete, die der Privatwirtschaft möglichst wenig Konkurrenz boten. Man war sich in kommunalen Kreisen darüber klar, daß die Wirtschaft letzten Endes die alleinige Quelle aller öffentlichen Einnahmen ist, und daß ihr gesundes Leben die Voraussetzung für jedes auf die Dauer erfolgreiche kommunale Wirken bildet.

Die gleichen befruchtenden Beziehungen galten von der staatlichen Wirtschaftsbetätigung, die jedoch bedeutend früher als bei den gemeindlichen Gebietskörperschaften eingesetzt hat. Hier brachten schon das 17. und 18. Jahrhundert mit der Entwicklung des absoluten Staates die Bildung geschlossener Wirtschaftskörper zustande, in denen sich zum ersten Male eine starke Staatswirtschaftspolitik gegenüber den einander bekämpfenden Stadt-, Landschafts- und Ständeinteressen durchzusetzen ver-

mochte.

Ausgehend von der allgemein - politischen Notwendigkeit, die großen Geldmittel beschaffen zu helfen, die für den Ausbau und die Erhaltung des modernen Staatswesens notwendig waren, wurde in der Frühzeit des Kapitalismus die staatliche Unternehmung der Träger des wirtschaftlichen Fortschritts in technischer und organisatorischer Hinsicht. Sie hat in dieser Funktion neue Produktionszweige, bessere Arbeitsmethoden und fortschrittlichere Hilfsmittel entwickelt, vor allem aber dazu beigetragen, die ökonomische Gesinnung des modernen Wirtschaftsmenschen zu entfalten. Nachdem diese Erziehungsarbeit weitgehend geleistet worden war, mußte sich der Staat, der neuen liberalen Wirtschaftsauffassung folgend, jahrzehntelang fast ganz von der eigenen Unternehmertätigkeit zurückziehen. Während diese passive Stellung des Staates zur Wirtschaft in Westeuropa noch die Wende zum gegenwärtigen Jahrhundert überdauerte, bahnte sich in Preußen-Deutschland unter der besonderen technischen und organisatorischen Entwicklung seit dem letzten Viertel des 19. Jahrhunderts ein entscheidender Umschwung in der staatlichen Wirtschaftspolitik an. War fünfzig Jahre früher der Kampf um die Gewerbefreiheit gegen die privilegierten Großbetriebe zugunsten der kleinen Unternehmungen geführt worden, so glaubte sich jetzt der Staat dazu berufen, seine Staatsbürger gegen die monopolistischen Auswüchse zu schützen, die Technik und Kapitalorganisation auf dem Boden der Wirtschaftsfreiheit gebildet hatten. So hatte sich der Staat vor allem auf dem Gebiete des Verkehrswesens, des Bergbaus und der Elektrizitätswirtschaft ganz allmählich wieder in die Unternehmertätigkeit eingeschaltet. Diese Entwicklung ist in den beiden letzten Jahrzehnten beschleunigt und verstärkt worden infolge neuer Aufgaben, die dem Staat durch die Wirtschaftsverhältnisse während der Kriegs- und Nachkriegszeit zugewachsen sind.

Vor allem griffen die Gemeinden scharf in die wirtschaftliche Fortentwicklung der beiden letzten Jahrzehnte des vorigen Jahrhunderts ein. Ihr Drang nach wirtschaftlicher Betätigung hatte sich derart stark entwickelt, daß sie heute, wenn man von Eisenbahn und Post absieht, den rein staatlichen Unternehmungen an Zahl und Bedeutung wesentlich überlegen sind. Daß daher gerade diese Gebietskörperschaften einer eingehenden Kritik der Öffentlichkeit ausgesetzt waren, ist bei der engen Verbundenheit von Einzelindividuum und Privatwirtschaft mit ihrer Gemeinde nicht verwunderlich. Wenige Jahre nach Beginn der Wirtschaftstätigkeit der Gemeinden herrschten heftige Meinungsverschiedenheiten, bei denen in erster Linie das Ausmaß der wirtschaftlichen Betätigung eine bedeutende Rolle spielte. Aber um die Jahrhundertwende setzte sich die Ansicht durch, daß die Kommunen keinen Anlaß hätten, ihren Bürgern Konkurrenz zu machen, daß sie aber mindestens auf zwei Gebieten berufen wären, aktiv in das Wirtschaftsleben einzugreifen. Dies waren einmal die hygienischen und kulturellen Anstalten sowie die sozialen Einrichtungen, deren allgemeine Benutzung durch die Bevölkerung im dringenden Gesamtinteresse liegt, und deren Betriebsführung nach erwerbswirtschaftlichen Gesichtspunkten eine allgemeine Benutzung wegen der Kostspieligkeit hemmt (Leihhäuser, Kanalisationswerke, Fuhrparkbetrieb, Tierkörperverwertungshäuser). Die andere Gruppe von Wirtschaftsbetrieben, von denen man glaubte, daß ihre Betriebsführung besser in der öffentlichen Hand ruhe, umfaßt die Versorgungs- und Verkehrsbetriebe; denn man erblickte bei der Überlassung des Monopols an einen privaten Unternehmer zum mindesten die Gefahr einseitiger Ausnutzung der auf Licht, Wasser, elektrischer Kraft und bestmöglichstem Transport angewiesenen Bevölkerung.

Hinzu traten noch die städtischen Sparkassen- und Kreditinstitute. Diese verdanken ihren Ursprung

der Vernachlässigung des Sparverkehrs durch die privaten Geldinstitute, denen die Verwaltung der kleinen Sparkonten nicht lohnend genug erschien.

So lagen die Verhältnisse vor dem Kriege; Wirtschaft und Gemeinden arbeiteten Hand=in=Hand. Die Gemeindevorstände beriefen Vertreter der freien Wirtschaft in die Ausschüsse und Beiräte. Diese standen den Betriebsführern der Regiebetriebe in wirtschaftlichen Fragen beratend zur Seite; eine politische Beeinflussung durch die Bürgervertretung fand nicht statt. Durch die immer stärker auftretende Industrialisierung Deutschlands machte sich die noch verhältnismäßig geringfügige wirtschaftliche Betätigung der Kommunen kaum bemerkbar. Zahlreiche zunächst der örtlichen Versorgung mit Gas, Wasser und Elektrizität dienende Betriebe dehnten ihren Aktionsradius über eine Reihe von kommunalen Verbänden aus. Dadurch entstanden interkommunale Unternehmungen von Bedeutung. In kommunalpolitischen Kreisen erörterte man lebhaft die Frage, in welcher Form die gemeindlichen Unternehmungen am zweckmäßigsten zu betreiben wären. In der Folgezeit entschied man sich teils für den sog. Regiebetrieb (1), teils für den gemischt-wirtschaftlichen Betrieb, d.h. den Betrieb in Form einer Körperschaft des Handelsrechts - A.G. oder G.m.b.H. -, unter gleichzeitiger Beteiligung privaten Kapitals (2). Letztere waren bis zum Kriegsausbruch zu großer Bedeutung gelangt; denn die Selbstverwaltungskörper wollten das gesteigerte Risiko nicht mehr allein

---

1) Referate der Oberbürgermeister Adickes,Frankfurt a/Main, und Beutler, Dresden, über „Die sozialen Aufgaben der deutschen Städte" auf dem Deutschen Städtetag 1903.

2) Referat Leoni über „Die Verbindung von Gemeinden mit Privatkapital" auf dem Deutschen Städtetag 1914, und Passow „Die gemischt-öffentlichen und privaten Unternehmungen", S.127 ff.

auf sich nehmen und zogen es vor, sich außer den Erfahrungen der Wirtschaft auch die privaten Geldmittel dienstbar zu machen.

22 Die Kriegs- und Nachkriegsverhältnisse.

Durch den Krieg und seine Auswirkungen haben sich die Verhältnisse grundlegend geändert. Während sich die Unternehmertätigkeit der Gemeinden bisher nur auf einzelne, festumrissene Gebiete beschränkte, gibt es heute kaum noch ein Gebiet, auf dem sie nicht tätig sind. In einem gewissen Umfang trifft dies auch für alle größeren Industrieländer zu. Weit stärker als in den anderen Staaten war aber in Deutschland fast die gesamte Wirtschaft der Kriegszeit von der behördlichen Leitung getragen und beherrscht. Viele sahen in der Kriegswirtschaft nicht ein Gebilde der Not, sondern das Ende der freien Wirtschaft und den Anbruch eines neuen Wirtschaftssystems. In Wirklichkeit wurden alle Maßnahmen durch die überraschende Abschnürung der nationalen Wirtschaft vom Weltmarkt verursacht. Die Isolierung und der gesteigerte Bedarf an der Front hatten die Verhältnisse von Bedarf und Deckung derart verändert, daß der Mechanismus der freien Wirtschaft durch behördliche Eingriffe für die neuen Aufgaben umgebildet, ja weitgehend ersetzt werden mußte. Die obrigkeitlichen Organe für die vom Staat angeordneten Maßnahmen verkörperten vor allem die Gemeinden mit ihren eingehenden Kenntnissen der staatsbürgerlichen Nöte und Bedürfnisse.

Der größte Teil dieser kriegswirtschaftlichen Unternehmungen ist naturgemäß heute längst verschwunden. Geblieben ist lediglich die Betätigung der Gemeinden überhaupt; ja sie hat sogar in einer ungeahnten Weise zugenommen. Hierfür sind zwei Punkte von Bedeutung. Die kriegswirtschaftlichen

Zwangsmaßnahmen haben den Verfechtern des Planwirtschaftsgedankens neue Nahrung und in gewissen Kreisen der Bürokratie neue Anhänger verschafft. Die Folge davon waren heftige Auseinandersetzungen mit den Gegnern des Kommunalsozialismus. Diese wünschten keine „sozialistischen Experimente", weil das Übergreifen auf das Gebiet der privaten Wirtschaft von weiten Kreisen des gewerblichen Bürgertums als schwere Schädigung ganz unmittelbar empfunden werden mußte und weil etwaige Fehlschläge in ihren Folgen von allen Steuerzahlern finanziell mitzuverantworten waren. Zweitens aber wurden manche Formen des kriegswirtschaftlichen Eingriffs Vorbild für die wirtschaftsreformatorischen Konstruktionen, die nach der politischen Umwälzung am Kriegsende den Sozialisierungsgedanken verwirklichen sollten.

Der Ruf nach Freilassung der Wirtschaft wurde immer lauter. Ihre Vertreter verlangten Beseitigung der behördlichen Wirtschaftsbetätigung und forderten, dem expansiven Drängen nach Angliederung immer neuer Betätigungsgebiete Einhalt zu tun. Denn die Erschöpfung aller Produktions- und Arbeitskräfte und die untragbaren Verpflichtungen des Versailler Vertrages stellten den Wiederaufbau vor fast unlösbare Aufgaben. Nach ihrer Ansicht konnte allein das individuelle Eigeninteresse die notwendigen Energien zur Überwindung der moralischen und materiellen Lähmung entfalten.

So lavierte die Wirtschaftspolitik der sogenannten Übergangswirtschaft, die sich unter dem Einfluß der Inflation bis ins Jahr 1923 hinzog, jahrelang zwischen Freiheit und Zwang. Vor allem das Jahr 1919 war von Versuchen zu „gemeinwirtschaftlicher Umbildung" beherrscht. Skeptisch gegenüber den Wirkungen einer individuellen Konkurrenzwirtschaft, angesichts der noch andauernden Abschnürung vom Weltmarkt und des Unterangebotes von Rohstoffen, verlangten die Propagandisten der „Planwirtschaft" die organische Um- und Weiterbildung der schon vor-

handenen Ansätze wirtschaftlicher Selbstverwaltung zu einer vollständigen und durchgebildeten Gemeinwirtschaft.

Der Verfall der deutschen Währung reizte die Gemeindeverwaltungen erneut, ihre Unternehmertätigkeit auszudehnen. Die ungeheuren Scheingewinne aller wirtschaftlichen Unternehmungen ließen die Kommunen alle möglichen Geschäftsbetriebe der Industrie, des Handels und Verkehrs angliedern. Die Pflichten auf dem Gebiete der Hoheitsverwaltung traten in den Hintergrund, um dem Gewinnstreben und der Sanierung der zerrütteten Finanzen Platz zu machen. Die innerpolitischen Widerstände der Nachkriegszeit gegen die kommunale und staatliche Wirtschaftstätigkeit haben die Expansionskraft der öffentlichen Unternehmungen nicht lähmen können. In zahlreichen Fällen vollzog sich der Einbruch der öffentlichen Hand in die private Wirtschaft auf Grund privatrechtlicher Beteiligungen. Aber auch die sonstigen Formen, von denen Unternehmungen beherrscht werden können, blieben nicht unangetastet. Die Gemeinden bildeten besondere „Syndikatsstellen", in denen die Besitz- und Beteiligungsverhältnisse überwacht wurden. Diese verteilten auch die Aufsichtsratposten an die Magistratsmitglieder und an leitende Verwaltungsbeamte. Weltanschauliche Erwägungen bevorzugten den Regiebetrieb sowie die öffentliche Kapitalgesellschaft als eine juristische Abart desselben, aber nicht minder gewaltig waren die sonstigen in der Privatwirtschaft investierten öffentlichen Mittel. So nennt Schmude in seinem 1929 erschienenen Buche über die „Revision der Stadtwirtschaft" (1) allein 36 Beteiligungen der Stadt Frankfurt a/Main an gewerblichen Unternehmungen, erwähnt aber auf Seite 55 seiner Schrift, daß dieses Verzeichnis der Beteiligungen nicht vollzählig sei, weil es die Unterbeteiligungen der Gesellschaften nicht enthält.

Der in den Inflationsjahren gesteigerte Kommu-

1) A.Schmude, Stadtrat in Frankfurt a/M., S.25 seines Buches.

nalisierungswahn wurde durch die Jahre der Stabilisierung nicht abgeschwächt, sondern sog neue Nahrung aus der Fortdauer der Scheinblüte, die durch das Hereinströmen ausländischer Kredite erzeugt wurde.

Mit wachsender Verschärfung der Wirtschaftskrise steigerte sich der Unmut und die offene Gegnerschaft der privaten Wirtschaft. Beachtlich sind deshalb auch die Entschließungen der Verbände über die Wirtschaftsführung der öffentlichen Hand. Die Denkschrift des Hansabundes „Freiheit der Wirtschaft" vom Novemb. 1928 forderte:

„Die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand ist einzuschränken. Wo man an ihr festhält, sind alle besonderen Vergünstigungen gegenüber der Privatwirtschaft durch Steuerprivilegien, Finanzierungs- und Absatzerleichterungen usw. zu beseitigen."

In der Begründung hierzu sagte die Denkschrift weiter:

„Man hat immer mehr erkannt, daß weit weniger der Gedanke des Gemeinwohls als der negative Gedanke der bürokratischen oder politischen Einengung der Kräfte der Privatwirtschaft für die erwerbswirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand maßgeblich war und ist. Und von dem Augenblick an, wo man nunmehr untersuchte, ob denn die Tätigkeit des in öffentlicher Hand befindlichen Betriebes der Allgemeinheit größere Dienste leistet als ein privatwirtschaftlicher Betrieb, löst sich immer mehr das Vorurteil gegen die Privatwirtschaft auf, erkennt man immer deutlicher, daß unter gleichen Voraussetzungen die Privatwirtschaft besser und zweckmäßiger den Dienst am Konsumenten erfüllt als irgend eine öffentliche Unternehmung."

Man sah in der Verbindung zwischen städtischen Hoheitsfunktionen und privatem Geschäft etwas An-

stößiges und Unsauberes, wenn nicht sogar Korruption. Die mannigfachen Vorteile, die sich aus einer Verquickung zwischen Obrigkeitsrechten und wirtschaftlicher Betätigung ergaben, sind von bedeutendem, immateriellem Wert, und in ihrem Einfluß auf den freien Markt nicht zu unterschätzen. Gerade die konzernartigen Verflechtungen bieten eine Reihe von Sondervergünstigungen und Verschleierungsmöglichkeiten. Denken wir nur an die größere Sicherheit, die ein städtisches Geldinstitut seinen Einlegern bietet. Hier steht die finanzielle Kraft und der Kredit der gesamten Gemeinde bzw. des Verbandes hinter dem Wirtschaftsbetrieb. Hinzu kommen noch eine Reihe von direkten Vorteilen, die der öffentliche Wirtschaftsbetrieb im Gegensatz zum privaten genießt, wie z.B. bevorzugte Behandlung bei der Vergebung von Aufträgen, bei Lieferungen aus städtischen Wäldern, Gütern und Gruben, bei der Erteilung von Konzessionen usw. Diese Maßnahmen räumen dem öffentlichen Betrieb eine Vormachtstellung ein, die kalkulatorisch nicht erfaßt werden kann und zugleich die freie Wirtschaft auf das Schwerste schädigt. Denken wir weiter an die steuerlichen Vergünstigungen in bezug auf Vermögenssteuer, Körperschaftssteuer und Umsatzsteuer sowie an die Befreiungen von sämtlichen städtischen Gebühren.

Die Kluft zwischen öffentlicher und privater Wirtschaft schien unüberbrückbar. Sie war das Ergebnis politischer Meinungsverschiedenheiten und überspitzter Kommunalisierungsmethoden. Die Gemeinden hüteten sich ängstlich, einmal erworbene Wirtschaftsbetriebe wieder abzustoßen. Was sollte man mit den vielen frei werdenden Beamten anfangen, nachdem man den Betriebsangehörigen eine lebenslängliche Anstellung zugestanden hatte? Diese Erwägungen stellten sich der Einsicht wirtschaftlich denkender Kreise entgegen, die eine Zurückführung der gemeindlichen Tätigkeit auf die Erledigung hoheitlicher Funktionen forderten. Bekannte Fachwissen-

schaftler wie der jetzige preußische Finanzminister Prof. Popitz und der Präsident des Rechnungshofes Dr. Saemisch betonten immer wieder, daß dem öffentlichen Wirtschaftsbetrieb eine hinreichende Kontrolle seiner Rentabilität fehle. Durch das vielfache Ineinandergreifen von Wirtschafts- und Hoheitsverwaltung, durch veraltete Buchführungsmethoden würde - nach ihrer Ansicht - ein Gemeindebetrieb nicht selten jahrelang lebensfähig erhalten, obwohl er, nach privatwirtschaftlichen Grundsätzen geleitet, schon längst keine Daseinsberechtigung mehr hätte. Auf diese Weise würde die unlautere Konkurrenz der öffentlichen Hand verewigt, die Steuerkraft des freien Gewerbes, das exakt kalkulieren müsse, geschwächt und somit schließlich das Gesamtinteresse geschädigt.

Mit dem politischen Umschwung zu Beginn des Jahres 1933 trat auch hier ein Wandel ein, und es war eine der ersten Arbeiten des neuen Reichskabinetts, daß es das Gesetz über die Pflichtrevision der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand verabschiedete. Durch den gesetzlichen Neubau des kommunalen Prüfungswesens werden alle bisherigen Gegensätze beseitigt, und der Wirtschaftsprüfer wird als Vertrauensmann von Staat und Privatwirtschaft mit der Überprüfung der Geschäftsführung der Kommunalbetriebe beauftragt.

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll der innere Friede wiederhergestellt werden, der am Ende des 19. Jahrhunderts bestand. Mit Recht hat man das Problem der gemeindlichen Wirtschaftstätigkeit aus dem politischen Fahrwasser gezogen, und die Entscheidung über den Abbau lebensunfähiger und -unwürdiger Unternehmungen dem Urteil sachverständiger Prüfer überlassen.

Die kommunalen Wirtschaftsbetriebe sollen grundsätzlich keine Vorrechte mehr genießen; deshalb ist zugleich mit der Wirtschaftsprüfung die Absicht verbunden, möglichst exakte Vergleichsziffern mit

entsprechenden Privatbetrieben zu gewinnen.

23 Die Bedeutung der Unternehmungsform.

Im Zusammenhang mit der Entwicklung der Wirtschaftstätigkeit der Komunen hat sich auch die Unternehmungsform, in der sich diese Tätigkeit vollzieht, gewandelt. Diese ist nicht das Ergebnis rein wirtschaftlicher Erwägungen, sondern von politischen Faktoren abhängig. Je nach dem Umfang der wirtschaftlichen oder politischen Machtverhältnisse wickelt sich die Unternehmertätigkeit der Gemeinden in den verschiedensten äußeren Formen ab. Demgemäß lassen sich drei Entwicklungsstufen feststellen, in denen sich die kommunale Wirtschaftstätigkeit äußert. Es sind dies der sogenannte reine Regiebetrieb, der gemischt-wirtschaftliche Betrieb und die öffentliche Kapitalgesellschaft. Mit der aufkommenden wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinden wurde diese vorerst nur in Form der reinen Regiebetriebe ausgeübt. Aber sehr bald gesellte sich die zweite Organisationsform, nämlich die gemischt - wirtschaftliche Unternehmung hinzu; denn die fortschreitende Entwicklung verlangte erhebliche Kapitalien zum Ausbau der Versorgungsbetriebe. Da die Gemeinden nicht in der Lage waren, diese Geldmittel allein zu beschaffen, wandten sie sich an private Geldgeber, die neben ihrer finanziellen Beteiligung auch als Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder in die Betriebe aufgenommen wurden.

Beide Unternehmungsformen herrschten bis zu Beginn des Weltkrieges vor, ohne daß man von einem Überwiegen des einen oder anderen Teils hätte sprechen können. Vor allem hielten aber die kleineren Gemeinden an der eigenbetrieblichen Unternehmungsform fest, da bei ihnen die Notwendigkeit kostspie-

liger Erweiterungsbauten nicht bestand.

In der Nachkriegszeit änderten sich die Verhältnisse ganz erheblich. Unter dem Einfluß verstärkter Sozialisierungsbestrebungen wandte man sich immer mehr von der gemischt - wirtschaftlichen Unternehmungsform ab. Aus weltanschaulichen Gründen bevorzugte man den Rgiebetrieb und förderte diesen, indem man die privaten Geldgeber durch aufgenommene Anleihemittel abfand. Dadurch war man wieder im Alleinbesitz und von jeder privaten Einmischung befreit. Mit dem Fortfall der privaten Kapitalbeteiligung mußte gleichzeitig darauf verzichtet werden, die privaten Erfahrungen und Sachkenntnisse für das Unternehmen nutzbar zu machen. Nicht alle Betriebe schienen daher geeignet, wieder als Regiebetriebe ohne juristische Selbständigkeit den Hoheitsverwaltungen angegliedert zu werden. So suchten eine Reihe von Gemeinden für ihre Großbetriebe, die das ganze Wirtschaftsgebiet mit Gas, Wasser, Elektrizität versorgten, nach einer Gesellschaftsform des Handelsrechts, die die Vorzüge des gemischt - wirtschaftlichen Betriebes unter Vermeidung seiner Nachteile miteinander verband. Als Vorzüge erkannte man eine gesonderte Betriebsführung nach kaufmännischen Gesichtspunkten, Loslösung aus der bürokratischen Verwaltungsmaschinerie und damit Stärkung der Initiative der Leiter sowie Befreiung von den starren, etatrechtlichen Bindungen. Nachteile lagen in der Vernachlässigung öffentlicher Interessen und in der Gewinnbeteiligung. Die Voraussetzungen sah man in der „öffentlichen Kapitalgesellschaft" verwirklicht (A.G. oder GmbH.), deren Kapital ausschließlich von der Gemeinde oder von Gesellschaften aufgebracht wurde, die ihrerseits wiederum ganz in Händen der Gemeinde lagen. Das noch fehlende Kapital wurde auf dem Anleihewege beschafft. Das Fehlen privatrechtlicher Sachkenntnisse suchte man dadurch auszugleichen, daß man die Leitung dieser Ein-Mann = Gesellschaften einem auf Privatdienstvertrag ange-

stellten, tüchtigen Fachmann übertrug und in den Aufsichtsrat bekannte Wirtschaftler wählte. Trotz aller nach außen hin erscheinenden Selbständigkeit stehen diese Großunternehmungen in vollkommener Abhängigkeit von den Anordnungen der gemeindlichen Hoheitsverwaltungen. Zur Zeit der kommunalen Anleihesperre dienten diese öffentlichen Kapitalgesellschaften auf dem Umwege über den privaten Kapitalmarkt als Geldgeber der Gemeinden.

Die Anzahl dieser öffentlichen Kapitalgesellschaften blieb gegenüber den Regiebetrieben gering, vereinigte in sich aber eine beträchtliche Kapitalmenge. Statistische Unterlagen sind nicht zu beschaffen, da die jährlichen Gemeindeerhebungen Betriebsstärke und Kapitalintensität nicht erfassen. Der Gesetzgeber ist an der Pflichtrevision dieser Kapitalgesellschaften nicht vorüber gegangen und hat gegenüber der aktienrechtlichen Prüfung verstärkte Maßstäbe angelegt.

3 Die gesetzlichen Grundlagen.

30 Allgemeines.

Durch die Verabschiedung der Aktienrechtsnovelle vom Herbst 1931 ist eine neue Richtung in der Offenlegung der Betriebsergebnisse angezeigt worden. Bei ihrer grundlegenden Bedeutung für die Entwicklung des Revisionswesens ist es daher auch nicht verwunderlich, wenn sich die Gesetzgebung über die Pflichtprüfung der Gemeindebetriebe formell stark an die Aktienrechtsnovelle anlehnt bzw. ausdrücklich auf diese Bezug nimmt. Man darf aber aus dieser formellen Angleichung nicht auf irgendwelche inneren Analogien beider Gesetze schließen. Dem widerspricht der politische Umschwung in Deutschland, durch den ganz andere staatspolitische Ziele zur Herrschaft gelangt sind. Anders als bei den privaten Aktiengesellschaften, bei denen der Aktionär- und Gläubigerschutz im Vordergrund steht, handelt es sich bei der Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand um die Wahrung der Interessen der steuerzahlenden Bürger und derjenigen des freien Gewerbes. Der neuen gemeindlichen Gesetzgebung liegt der Gedanke zugrunde, daß durch die starke Zunahme des behördlichen Verwaltungs- und Betriebsapparates diesem eine gesteigerte Rechenschaftspflicht auferlegt werden muß. Die Sachbearbeiter und Kommentatoren zu den Gesetzen über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand (1) begründen den Unterschied in der Ausgestaltung der Pflichtrevision der öffentlichen und privaten Betriebe wie folgt:

---

1) Zee-Heraeus und Rasch, Die Pflichtrevision der Regiebetriebe. Berlin 1933, Carl Heymann Verlag Seite 8.

„Für den privaten Aktionär ist es, wenigstens für den Augenblick, gleichgültig, ob der Kurs seiner Aktie durch den Ertrag des Unternehmens gerechtfertigt oder durch Subventionen des Reiches gehalten wird. Für die Öffentlichkeit und die Konkurrenz ist es nicht gleichgültig, ob ein öffentlicher Wirtschaftsbetrieb in sich rentabel ist oder aus Mitteln der Allgemeinheit gespeist wird."

Die Absicht einer jährlichen Durchleuchtung der Betriebe durch unabhängige und sachverständige Prüfer zum Zwecke der Veröffentlichung der Betriebsergebnisse und eines allmählichen Abbaus entbehrlicher Regiebetriebe kommt in der Begründung zur RDV klar zum Ausdruck (1). In gleicher Weise hat der preußische Innenminister in der Ausführungsanweisung vom 9. August 1933 nochmals auf die Ziele der gemeindebetrieblichen Pflichtrevison hingewiesen (2).

Fast anderthalb Jahre mußten vergehen, bis die RDV über die Prüfung der Unternehmungen der öffentlichen Hand verabschiedet werden konnte. Bereits am 6.Oktober 1931 wurde die kurze Notverordnung mit nur drei Paragraphen über die Pflichtrevision der Wirtschaftsbetriebe (RHV) ausgesprochen. Diese Verordnung ermächtigte die Reichsregierung, mit Zustimmung des Reichsrats die Durchführungsbestimmungen zu erlassen und den Zeitpunkt festzusetzen, an dem die Vorschriften in Kraft treten sollten. Erst am 30. März 1933 ist die ausführliche Durchführungsverordnung (RDV) erschienen, nach welcher erstmalig das Rechnungs- und Geschäftsjahr vom 1. April 1932 bis 31. März 1933 prüfungspflichtig wurde. Bis Ende Juni 33 sollten die Prüfer bestimmt und beauftragt und bis Ende Dezember 33 die Prüfungen für 1932 beendet sein.

Wenn Dr. Otto Heilbrunn in einem Artikel der

---

1) Reichsratsdrucksache 1933, Nr. 18
2) Runderlaß des MdJ. - IVa I 808 III -, abgedruckt im MBliV. I 1933 S.937.

ZfB (1)eine starke Enttäuschung über die RDV zum Ausdruck bringt, so können wir ihm hierin nicht ganz zustimmen. Seine Arbeit war im April 1933 abgeschlossen; das entschuldigt zum Teil seine Enttäuschung, denn er kannte zu dieser Zeit die Preuß. Ausführungsanweisung vom 9. August 1933 und das Gemeindefinanzgesetz vom 15.Dezember 1933 noch nicht. Für die prüfungspflichtigen Betriebe verlangt der Bestätigungsvermerk ein weitgehenderes Eindringen in die Betriebsgebarung durch den Wirtschaftsprüfer als bei den Aktiengesellschaften. Während der Prüfer der Aktiengesellschaften nur die Innehaltung der gesetzlichen d.h. der handelsrechtlichen Vorschriften zu bescheinigen hat, muß er bei den Kommunalbetrieben hinzufügen, „daß im übrigen auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes wesentliche Beanstandungen nicht ergeben haben". Dadurch daß der Gesetzgeber gerade die Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse als einzigen Anhaltspunkt für den Umfang der Prüfung geliefert hat, verpflichtet er jeden Bilanzprüfer zu außerordentlich eindringlichen Feststellungen. Der Revisionsbericht soll der Aufsichtsbehörde die Möglichkeit geben, ein Urteil über die Abbaufähigkeit des Betriebes zu fällen. Er soll, wie Dr. Heilbrunn selber sagt, nicht Tatsachenbericht sein, sondern die Betriebsführung, das Rechnungswesen, die Rentabilitätsverhältnisse kritisch durchleuchten. Nur durch eingehende Untersuchung läßt sich erst feststellen, ob der Betrieb „entbehrlich" ist. Der Wirtschaftsprüfer soll als Treuhänder des Staates helfen, das alte Vertrauensverhältnis zwischen öffentlicher und privater Wirtschaft wiederherzustellen. Seine Aufgaben sind weit größer, wie sie sich aus der rein formellen Gestaltung des Gesetzestextes ergeben. Man muß die ganze Entwicklung der gemeindlichen Ex-

---

1) Zeitschrift für Betriebswirtschaft, X.Jahrgang S.691 ff. „Die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand."

pansionspolitik kennen, um aus ihr erst den Willen des Gesetzgebers verstehen zu können. Wie hoch die nationalsozialistische Staatsführung die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers einschätzt und in diesem den berufenen, sachverständigen Vertrauensmann des Staates erblickt, geht am deutlichsten aus einer Rede des Staatsministers Dr. Frank, anläßlich der Umbildung des Instituts der WP, hervor (1). Die neue Gemeinderevisionsgesetzgebung will nicht formal verstanden sein, sondern wünscht volles Verständnis für den S i n n und die Z i e l e ihrer Vorschriften. Und dieser Sinn ergibt sich zweifelsfrei aus den Begründungen zum preuß. GFG und zur RDV. Hierin beruht der gewaltige Fortschritt seit Abfassung der Aktienrechtsnovelle, die noch überwiegend das Ergebnis staatspolitischer Zugeständnisse an die Privatwirtschaft darstellt. Wenn wir mit dieser Betrachtungsweise an die RDV herangehen, so ist auch der Kritik von Schmidt Rechnung getragen, die dieser den Aufgaben des Wirtschaftsprüfers im Aktienrecht gegenüber fällt. Er faßt die Kritik in folgenden Worten zusammen (2):

„Ein Grundübel der bisherigen Gestaltung ist die Einstellung des Wirtschaftsprüfers auf die Prüfung des Jahresabschlusses der Aktiengesellschaften. In Wirklichkeit muß der Wirtschaftsprüfer viel umfangreichere Funktionen im Wirtschaftsleben erfüllen, aber da ihn das neue Aktienrecht immerhin vor eine hohe und schwierige Aufgabe stellt, so muß wenigstens von vornherein die Qualität der Berufsanforderungen relativ erheblich sein."

In unserer Ansicht, daß die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand den Bi-

---

1) Rede im Institut der Wirtschaftsprüfer, Berlin vom 8. Juni 1933

2) F. Schmidt in seinem Aufsatz: „Die Weiterentwicklung des Wirtschaftsprüfers", Zeitschrift Der Wirtschaftsprüfer, 2.Jg.Nr.23 S.450.

lanzprüfer vor wesentlich schwierigere Aufgaben stellt, als dies die Aktienrechtsnovelle tut, unterstützen uns auch die Sachbearbeiter aus dem Reichswirtschaftsministerium in ihrem Kommentar über die Revision der Regiebetriebe.

Während wir also die Enttäuschung von Dr. O.Heilbrunn inbezug auf zu geringe Offenlegung der Wirtschaftsverhältnisse bei den Kommunalbetrieben nicht teilen können, stimmen wir ihm darin zu, wenn er von einer allzu starken Befreiung der gemeindlichen Unternehmungen von der Pflichtprüfung spricht. Er hätte aber bei Niederschrift seines Aufsatzes die Ministerialbegründung zur RDV kennen müssen. Wenn diese den Abbau der entbehrlichen Regiebetriebe verlangt, die eine unzulässige Konkurrenz der privaten Wirtschaft darstellen, so war damit automatisch der Kreis der prüfungspflichtigen Betriebe beschränkt. Es waren nämlich alle die Betriebe ausgeschlossen, bei denen das Verhältnis zu den Abnehmern ihrer Leistungen und Waren öffentlich-rechtlich geregelt ist, wo also nicht ein privates Entgelt, sondern öffentlich-rechtliche Gebühren erhoben werden.

Ehe wir an die Betrachtung der Rechtsgrundlagen der neuen Revisionsgesetzgebung herantreten, bedarf es noch der Richtigstellung einer von Dr. O. Heilbrunn ausgesprochenen Befürchtung, die man auch in anderen Kreisen heute noch vielfach hören kann. Sie besteht darin, daß man glaubt, der öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer würde wohl kaum in nennenswertem Umfange zur Pflichtrevision herangezogen. Diese Befürchtung ist zwecklos und für Preußen sogar falsch, denn bereits die zweite Durchführungsverordnung vom 28.1.33 zur alten preußischen Gemeindefinanzordnung vom 2.November 1932 (GS.S12) (1) bestimmte in § 18a, daß Betriebsprüfungen n u r

---

1) Mit den Änderungen laut Verordnung vom 1.August 1933 (GS.S.313) und laut Gesetz vom 4.Oktober 1933 (GS.S.366).

durch öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer auszuführen seien. Für die anderen Länder ist die nach § 7 Abs.2 RDV gegebene Möglichkeit, eigene überörtliche Prüfungseinrichtungen mit der Pflichtrevision zu beauftragen, durch die Beseitigung der Ländersouveränität praktisch wohl kaum mehr von Bedeutung. Das kommende Reichsgesetz über eine Reform der Gemeindeverfassungen und Gemeindefinanzen wird auch diese Ausnahmefälle beseitigen (1).

Die Schilderung der gesetzlichen Grundlagen gliedert sich in die reichsrechtlichen Bestimmungen und in die preußischen Vorschriften. Beide zusammen ergeben die Auffassung unserer heutigen Staatsführung über Art, Umfang und Zwecke der wirtschaftlichen Betätigung unserer deutschen Gemeinden. Dabei haben wir bewußt von der Betrachtung augenblicklich noch bestehender Prüfungsbestimmungen anderer Länder abgesehen, da diese nur von vorübergehender Bedeutung sein werden. Im Zuge der Verwaltungsvereinfachung und einer Bereinigung der Vielheit noch bestehender Einzelvorschriften wird es nur wenige Monate dauern, bis alle übrigen Länderbestimmungen fallen. Wegen der Wichtigkeit der Reichsgesetze und der preußischen Landesbestimmungen für die Regelung der künftigen e i n h e i t l i c h e n Revisionsgesetzgebung in Deutschland müssen wir im einzelnen auf diese eingehen.

31 R e i c h s r e c h t .

Zur Kennzeichnung des Umfangs der vom Reich erlassenen Vorschriften kommen folgende Gesetze in Betracht:

a) Notverordnung vom 6.Oktober 1931 über die Prüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen

---

1) Dieses Gesetz wird im Aufbau mit dem neuen preuß. Gemeindeverfassungsgesetz und GFG v.15.Dez.1933 übereinstimmen.

Hand. RGBl I S. 537 (abgedruckt als Anlage 1 am Schluß der Arbeit.)

b) Durchführungsverordnung vom 30. März 1933 zur Notverordnung vom 6.Oktober 1931 über die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand. Reichsanzeiger 1933, Nr.77 vom 31. März 1933; abgedruckt als Anlage 2 am Schluß der Arbeit.

c) Dritte Durchführungsverordnung vom 1. April 1933 zur Aktienrechtsnovelle - RGBl I S.164 - Anl. 3.

Die Durchführungsverordnung setzt im ersten Paragrafen zunächst fest, welche Betriebe als Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand anzusehen sind. Die RHV schrieb lediglich die Prüfung des Jahresabschlusses der von Körperschaften des öffentlichen Rechts unterhaltenen Betriebe vor, sowie der Betriebe mit eigener Persönlichkeit des öff. Rechts und der Unternehmungen, deren Erträgnisse ausschließlich oder überwiegend Körperschaften des öff. Rechts zufließen.

Was als Körperschaft des öff. Rechts anzusehen ist, bestimmt gleichfalls § 1 der RDV. Hierunter fallen das Reich, die Länder und die Träger der Sozialversicherung. Das Gesetz spricht dann von dem „Unterhalten" eines Betriebes, wenn derselbe mit der Körperschaft verwaltungsmäßig verbunden ist, oder wenn sich das Geschäftskapital unmittelbar oder auch mittelbar mit mehr als der Hälfte im Eigentum der Körperschaft befindet.

Gegenstand der Prüfung sind die Wirtschaftsbetriebe. Dabei ist zwischen Betrieben und Unternehmungen nicht scharf unterschieden. § 1, Ziff.2 und § 2,II Ziff.2 der RDV stellen beide Begriffe einander gleich, obwohl die Betriebswirtschaftslehre einen Unterschied zwischen beiden kennt. So definiert z.B. Lehmann wie folgt: „Der Begriff Unternehmung ist eine ausschließlich wirtschaftliche Kategorie, Betrieb ein technologischer Begriff; Betrieb ist Produktionseinheit, Unternehmung ist Finanzeinheit." § 1 der

RDV bezeichnet als Wirtschaftsbetriebe solche Betriebe und Unternehmungen, die überwiegend wirtschaftlichen Zwecken dienen und entweder in Form einer Gesellschaft des Privatrechts mit eigener Rechtspersönlichkeit bestehen oder, wenn sie nicht in die Form einer Gesellschaft des Privatrechts gekleidet sind, das Verhältnis zu den Abnehmern privatrechtlich geregelt haben. Als Wirtschaftsbetriebe sind sie in jedem Falle, ohne Rücksicht auf Rechtsform und auf die Verhältnisse zu den Abnehmern, dann anzusehen, wenn sie der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, elektrischer Arbeit oder Verkehrsleistungen dienen.

In § 2 der RDV sind die außerordentlich weitgehenden Ausnahmen von der vorgeschriebenen Wirtschaftsprüfung erwähnt. Welche Betriebe nun tatsächlich der Wirtschaftsprüfung unterliegen, beantwortet das Gesetz nur in negativer Form. Die Revision besteht nicht für Betriebe und Unternehmungen des Reiches und der Länder sowie für Betriebe und Unternehmungen, an denen das Reich oder ein Land unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder deren Reingewinn ganz oder zum Teil dem Reich oder einem Land zufließt. Diese Bestimmung wird damit begründet, daß man eine nochmalige Prüfung derjenigen Betriebe vermeiden will, die bereits einer Revision durch eine oberste Prüfungsbehörde des Reichs oder eines Landes unterliegen. Der in § 1 der RHV ausgesprochene Grundsatz der Pflichtprüfung sämtlicher Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand erleidet dadurch eine gewaltige Einengung, daß praktisch wohl kaum einer der genannten Betriebe des Reichs und der Länder unter die gesetzliche Pflichtrevision fallen wird.

Der nachfolgende Katalog zählt die übrigen, gesetzlich nicht prüfungspflichtigen Betriebe auf:

a) Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien;
b) Betriebe und Unternehmungen der Gemeinden (Gemeindeverbände), die ausschließlich deren Eigen-

bedarf dienen; das gleiche gilt für Betriebe und Unternehmungen des Reichs und der Länder, die ausschließlich dem Eigenbedarf des Verwaltungszweiges dienen, der sie unterhält;

c) die Staatsbanken und die Deutsche Rentenbank-Kreditanstalt sowie für von ihnen unterhaltene Bankbetriebe;

d) die staatlichen und kommunalen Sozialbetriebe, wie die Betriebe des Gesundheitswesens einschließlich der Kranken-, Heil- und Pflegeanstalten, die Kanalisationswerke und Betriebe, die lediglich der Unterbringung und Verpflegung der minderbemittelten Bevölkerung dienen, insbesondere Alters-, Siechen-, Obdachlosenheime, Volks- und Schulküchen;

e) die Unterrichts-, Erziehungs- und Bildungsanstalten;

f) die Betriebe des Markt- und Messewesens, des Versteigerungs- und Verleihungswesen;

g) die Bahnen des allgemeinen Verkehrs und die nebenbahnähnlichen Kleinbahnen; diese Ausnahme gilt jedoch nicht für das nach dem 31. Dezember 1934 beginnende Geschäftsjahr und die nachfolgenden Geschäftsjahre;

h) die Gemeindeforsten.

Außerdem sind die obersten Landesbehörden ermächtigt, Betriebe von nur geringerem Umfange von der Prüfungspflicht zu entbinden, wenn keine erheblichen Mittel festgelegt sind, und die Kosten der Prüfung unverhältnismäßig hoch zu stehen kämen. In diesem Fall muß für eine anderweitige, geeignete Prüfung gesorgt werden, etwa durch das örtliche Revisionsamt.

Wie jede Ausnahmevorschrift, so sind auch die Bestimmungen des § 2 eng auszulegen. Es ist natürlich außerordentlich schwierig, bei einer solchen negativen Formulierung sich ein klares Bild zu verschaffen, welche Betriebe nun eigentlich zu prüfen sind. Eines steht jedoch fest, daß die Grenzen einer Pflichtprüfung bei der öffentlichen Hand sehr

eng gezogen sind. Dies gilt in erster Linie von den Betrieben des Reichs und der Länder, bei denen praktisch keine Möglichkeit der Bilanzrevision für den Wirtschaftsprüfer besteht. Anders liegen hingegen die Verhältnisse bei den Gemeindebetrieben, die doch in recht weitem Umfange der gesetzlichen Revision unterzogen werden müssen.

Aus der Erkenntnis, daß keine völlige Klarheit über den Umfang der Pflichtprüfung bei den Gemeinden besteht, hat der preuß. Minister des Innern am 9. August 1933 eine Ausführungsanweisung ergehen lassen, die eine ziemlich erschöpfende Aufzählung der prüfungspflichtigen Betriebe enthält.

Von großer Wichtigkeit ist der § 4 der RDV, der eine gesonderte Buchführung fordert und an Stelle der kameralistischen Rechnungslegung in Zukunft eine kaufmännische Buchhaltung verlangt. Der bereits erwähnte Kommentar der Sachbearbeiter der RDV folgert dies aus dem Sinn des Gesetzes, in dem der § 4 anfangs von Rechnungslegung und Buchführung spricht, während es am Schlusse heißt, daß „mit dem nach dem Inkrafttreten dieser Verordnung beginnenden neuen Rechnungs- und Geschäftsjahr eine gesonderte B u c h f ü h r u n g (1) zu erfolgen" hat. Der ganze Fragenkomplex, der sich hieran anschließt, durch den auch § 42 HGB praktisch außer Kraft gesetzt wird, soll nur angedeutet und später noch ausführlich besprochen werden. Im Grunde genommen dreht es sich um einen endgültigen Sieg der kaufmännischen Buchhaltung über die Kameralrechnung; dessen Bedeutung nur demjenigen klar wird, der die jahrzehntelange Gegnerschaft zwischen beiden Systemen kennt.

Nach § 5 RDV soll der Jahresabschluß bis zum Ablauf von drei Monaten nach Schluß des Rechnungs- oder Geschäftsjahres vorliegen. Es handelt sich hierbei um eine Bestimmung, die nur als Soll-Vorschrift anzusehen ist. In Verbindung mit § 6 will

---

1) im Gesetz nicht gesperrt gedruckt.

sie die Durchführung der Wirtschaftsprüfung in angemessener Zeit sicherstellen; denn § 6 schreibt vor, daß die Prüfung des Abschlusses bis zum Ablauf von neun Monaten nach Schluß des Rechnungs- oder Geschäftsjahres beendet sein soll. Es fällt auf, daß im Gegensatz zu § 262a HGB keine Bestimmung getroffen ist, die besagt, daß die Revision vorgenommen werden soll „bevor der Jahresabschluß der Generalversammlung zur Beschlußfassung vorgelegt wird". Auch hier kommt erneut der bereits früher erwähnte Unterschied über den Zweck der Revison bei den Aktiengesellschaften und bei den Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand zur Geltung. Diese dient den Interessen der steuerzahlenden Bürger und des freien Gewerbes, während der Zweck der Pflichtprüfung der Aktiengesellschaften in der Wahrung der Aktionär- und Gläubigerinteressen zu suchen ist.

Bilanzprüfer sind im Sinne der RDV die öff. bestellten Wirtschaftsprüfer. Doch können in Ländern, in denen entsprechende öffentlich-rechtliche Prüfungseinrichtungen bestehen, mit Zustimmung der Reichsregierung auch diese Prüfungsstellen als Bilanzprüfer zugelassen werden. Diese Vorschrift ließ anfangs die Vermutung aufkommen, daß der Wirtschaftsprüfer gegenüber den bestehenden Prüfungseinrichtungen nicht nur einen schweren Stand haben werde, sondern sogar in kaum nennenswerter Weise zur Revision herangezogen werde. Durch die preuß. Ausführungsanweisung vom 9. August 1933 hat jedoch der Innenminister die Frage endgültig dahin entschieden, daß er durch Ausschaltung der überörtlichen Prüfungsverbände die Pflichtprüfung nur durch die öff. bestellten Wirtschaftsprüfer ausführen läßt. Sein Bestreben ist, den Berufsstand der WP. in möglichst weitem Umfange heranzuziehen und jede behördliche Revisionstätigkeit auszuschalten. Damit ist der Streit der Meinungen innerhalb der Fachverbände für Preußen entgültig zugunsten der WP entschieden. Wir erwähnten schon, daß bei der richtunggebenden Bedeutung der preuß. Verordnungen ein

Nachfolgen der anderen deutschen Länder nicht mehr lange wird auf sich warten lassen. Es ist im Rahmen dieser Arbeit nicht unsere Aufgabe, die Frage zu lösen, ob Einzelprüfer oder Prüfungsgesellschaften geeigneter erscheinen, die Pflichtrevision der Gemeindebetriebe vorzunehmen (1).

Die Bestimmung des Bilanzprüfers soll spätestens sechs Monate vor Ablauf des Geschäfts- oder Rechnungsjahres erfolgen. Erst nach dessen Bestimmung darf durch die vertretungsberechtigten Organe der Auftrag erteilt werden. Beginnt, wie bei den meisten Kommunalbetrieben, das Rechnungsjahr am 1. April, so ist der Prüfer spätestens am 30. September eines jeden Jahres zu bestimmen.(2) § 9 RDV spricht von der Offenlegungspflicht und stimmt inhaltlich mit § 262d HGB über die Auskunftspflicht des Vorstandes überein. In gleicher Weise wie nach § 262e hat der Prüfer schriftlichen Bericht abzustatten (§ 10 RDV), und das abschließende Ergebnis am Schluß des Berichts in einem gesetzlich vorgeschriebenen Wortlaut festzustellen. Abweichungen sind nur insoweit zulässig, als nach erfolgter Revision ein Vorbehalt im Bestätigungsvermerk notwendig ist.

Der Vermerk hat ausdrücklich festzustellen, daß

„nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Schriften, Bücher und sonstigen Unterlagen des Betriebes sowie der erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung und der Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und daß im übrigen auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes wesentliche Beanstandungen nicht ergeben haben."

---

1) Vgl. 'Wirtschaftsprüfung u.Treuhandgesellschaften' Beitrag v. F.Schmidt in der ZfB.Jg.IX S.169 und den Sonderdruck Nr.11/12 der Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 25.Jg.

2) geschah erstmalig im Laufe des Sommers 1933 für das abgelaufene Rechnungsjahr 1932.

Der Unterschied zum Betätigungsvermerk der Aktienrechtsnovelle ist im wesentlichen darin zu suchen, daß die Prüfung des Geschäftsberichtes nicht einbezogen ist, dagegen schreibt der Vermerk eine Feststellung „der wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes" vor. Sonstige Vorschriften über Inhalt und Umfang der Pflichtprüfung bestehen weder in der RHV noch in der RDV. Die obenbezeichneten Unterschiede des Zwecks der beiden Gesetze (1) bringen den ganzen tieferen Sinn der Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand zum Ausdruck. Der Gesetzgeber hat bewußt davon abgesehen, bestimmte Normen aufzustellen. Er bedient sich des Wirtschaftsprüfers, um den Zweck des Gesetzes nicht unmittelbar sondern mittelbar aus dem Urteil berufener Fachleute zu erreichen, nämlich: allmählicher Abbau aller nicht existenzberechtigten Regiebetriebe! Die Wirtschaftsprüfer - nicht dritte Stellen lediglich aufgrund des Prüfungsberichtes- haben die wirtschaftlichen Verhältnisse der Betriebe zu untersuchen, wie sich klar aus § 10 Abs.2 RDV ergibt.

Was will aber der Gesetzgeber unter den „wirtschaftlichen Verhältnissen des Betriebes" verstanden haben? Hier soll nur soviel gesagt werden: alle Tatsachen, die für die Beurteilung der wirtschaftlichen Existenzfähigkeit der Unternehmung wichtig sind. Untersuchung der Rentabilität, Beobachtung der Gewinnspanne und damit der Konkurrenzfähigkeit der Regiebetriebe gegenüber gleichartigen Unternehmungen der Privatwirtschaft sind Anhaltspunkte, von denen die Berichtabfassung des Prüfers beeinflußt wird. Er hat lediglich die isolierte wirtschaftliche Rentabilität zu ermitteln. Letztere gibt jedoch noch keineswegs den Ausschlag über die Fortführung oder Nichtfortführung des Betriebes; denn bei den öffentlichen Betrieben steht über dem isolierten Eigeninteresse das gesamtwirtschaftliche und ge-

---

1) Vgl. die Ausführungen in Kap.30 auf S.20 ff.

meinnützige Moment, das eine Gemeinde als staatspolitische und kulturelle Körperschaft zu vertreten hat.

Soll der Wirtschaftsprüfer im Rahmen der ihm rechtlich gestellten Prüfungsaufgabe und innerhalb der zur Verfügung stehenden Zeit diesen hohen Anforderungen gerecht werden, die das Gesetz qualitativ an ihn stellt, so kann § 4 RDV nur so verstanden werden, daß an Stelle der Kameralistik die doppelte Buchhaltung zu treten hat. Auch hierdurch glauben wir erneut den Beweis erbracht zu haben, daß § 42 HGB durch die RDV als spätere lex specialis materiell aufgehoben ist. Jedenfalls stehen die §§ 4 und 10 RDV in starker innerer Verbundenheit und gelten als die wichtigsten Paragraphen der Reichsdurchführungsverordnung vom 30.III.33, die sich die hohe Aufgabe gestellt hat, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Kommunalbetriebe wieder in geordnete Bahnen zu lenken.

Die RDV enthält fernerhin noch Angaben über die Instanzen, denen der Prüfungsbericht vorzulegen ist. Dadurch soll gewährleistet werden, daß eine sachgemäße Auswertung des Prüfungsinhaltes stattfindet. In erster Linie wird es Aufgabe der Aufsichtsbehörde sein, darauf zu achten, daß die Absicht des Gesetzgebers verwirklicht wird. Jeder Anhaltspunkt des Berichtes, der nach kritischer Stellungnahme der Aufsichtsbehörde, unter Beachtung der kulturellen und staatspolitischen Belange der gemeindlichen Körperschaften, die Entbehrlichkeit des Betriebes erweist, ist weiter zu verfolgen. Nach dem Willen der Reichsregierung sind „zwecks Neugestaltung des wirtschaftlichen Lebens alle die Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand entbehrlich, die sich als Konkurrent der privaten Wirtschaft erweisen und für deren Aufrechterhaltung nicht wichtige staatspolitische Erwägungen eine Rolle spielen". (1)

---

1) Aus einem Rundschreiben des RWM an die Länderregierungen.

Über die Verantwortlichkeit des Bilanzprüfers gelten die gleichen Vorschriften wie sie in § 262g HGB ausgesprochen sind. Aus dem Sinn der RDV muß jedoch geschlossen werden, daß sich die Verantwortung nicht nur auf den Wirtschaftsprüfer selbst beschränkt, sondern auch auf dessen Gehilfen Anwendung findet. Die Strafvorschriften des § 14 sind ebenfalls im wesentlichen die gleichen wie bei der Bilanzprüfung der Aktiengesellschaften nach § 318a HGB.

In Ergänzung der Reichsdurchführungsverordnung vom 30. März 1933 wurde von der Regierung die D r i t t e Durchführungsverordnung vom 1. April 1933 zur Aktienrechtsnovelle erlassen. (1) Sie umfaßt nur 2 Paragraphen und normiert, daß für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die als Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand anzusehen sind, an die Stelle des in Art.3 Abs.1 Satz 1 der Ersten Durchführungsverordnung zur VO über Aktienrecht festgesetzte Zeitpunkt der 31. März 1933 tritt. Ob eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft a.A. als Wirtschaftsbetrieb der öff. Hand zu betrachten ist, muß nach § 1 der RDV beurteilt werden.

Nach der Zweiten DV vom 20.Dezember 1932 bestand die Prüfungspflicht bereits für solche Aktiengesellschaften und K.G.a.A., die in der Jahresbilanz für das vor dem 1. Jan. 1933 abgelaufene Geschäftsjahr ein Grundkapital von fünfhunderttausend bis drei Millionen Reichsmark aufwiesen, während die A.G. und K.G.a.A., die ein noch größeres Grundkapital hatten, schon nach der Ersten Durchführungsverordnung vom 15.Dezember 1931 der Pflichtprüfung unterlagen. Demnach kann es sich bei der obigen Dritten DV. nur um solche Gesellschaften handeln, die weniger als fünfhunderttausend RM. Grundkapital haben. Also sind alle Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand in der Form der A.G. und der K.G.a.A. prüfungs-

---

1) RGBl.I S.163,vgl.Anlage 3 am Schluß der Arbeit.

pflichtig ohne Rücksicht auf die Höhe ihres Grundkapitals und zwar nach den Vorschriften der Aktienrechtsnovelle.

32 Preußisches Landesrecht.

320 Vereinheitlichungsbestrebungen.

Die Reichsregierung hatte kurz nach Erlaß der Aktienrechtsnovelle im Oktober 1931 ein Rahmengesetz verabschiedet, um damit den gesetzlichen Neubau über die Prüfungspflicht der Gemeindebetriebe einzuleiten. Alle Länderregierungen glaubten an eine baldige Verabschiedung der zugehörigen RDV, die aber - wie wir wissen - 1 1/2 Jahre auf sich warten ließ. Für Preußen war ein so langes Warten unmöglich, und am 2.November 1932 erging die erste preuß. Gemeinde-Finanzverordnung (GFV). In raschem Tempo entstanden bis zum Erlaß der langersehnten RDV folgende Rechtsvorschriften:

a) Musterhaushaltsordnung für die Gemeinden und Gemeindeverbände vom 16.Dezember 1932,
b) Grundsätze für das Kassenwesen der Gemeinden und Gemeindeverbände vom 16.Dezember 1932,
c) Musterverrechnungsordnung für die Gemeinden und Gemeindeverbände vom 16.Dezember 1932,
d) Erste Durchführungsverordnung vom 17.Dezember 1932 zur Gemeinde-Finanzverordnung,
e) Zweite DV. vom 28. Jan. 1933 zur GFV.,
f) Dritte Ausführungsanweisung vom 2.Febr. 1933 zur GFV.

Als die Reichsdurchführungsverordnung im März 1933 erschien, waren in den meisten Ländern bereits Revisionsvorschriften erlassen worden, die nicht nur unter sich starke Abweichungen zeigten, sondern auch zu der nunmehr verabschiedeten RDV in offenem Widerspruch standen. Der politische Umschwung verhinderte anfangs ein rasches Anpassen an die reichs-

rechtliche Regelung, was um so notwendiger gewesen wäre, als diese bestimmte, daß bereits bis Ende Juni 1933 die Prüfer mit der Pflichtrevision beauftragt sein sollten. Es ist deshalb nicht zu verwundern, daß sämtliche Gemeindevorstände ratlos waren, über das, was geschehen sollte.

Obwohl die Verhältnisse bis heute noch nicht restlos geklärt sind, so ist es doch ein großes Verdienst des preußischen Staatsministeriums, daß es durch das Gemeindefinanzgesetz (GFG) nicht nur mehr Licht in das kommunale Prüfungswesen gebracht, sondern zugleich durch die Regelung des Führerprinzips sämtliche, früher erlassenen Vorschriften über den Haufen geworfen hat.

Heute sind deshalb für Preußen neben dem eben erwähnten GFG. nur noch eine Ausführungsanweisung vom 9. Aug. 1933 und kleinere Runderlasse gültig. Weitere Vorschriften sind noch nicht ergangen.

321 Das Gemeindefinanzgesetz.

3210 Allgemeine Bedeutung und Würdigung.

Nach den Vorschlägen des preußischen Finanzministers Prof. Popitz ist in dem neu geschaffenen Gemeindefinanzgesetz (GFG)(1) die erste erschöpfende Regelung der Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gemeinden in einem deutschen Lande getroffen worden. Die Übernahme entsprechender Vorschriften in den anderen deutschen Ländern wird nicht mehr lange auf sich warten lassen. Das Gesetz normiert das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden in Anlehnung an die verbesserten Vorschriften über die wirtschaftliche Betätigung der Kommunen. Ferner bringt es noch eine umfassende Neuord-

---

1) GS. S.442 - Tag 15.12.1933 -

nung des gemeindlichen Prüfungswesen.

Aus dem gesamten unübersichtlichen Wust an preußischen Bestimmungen ist somit ein wohlgeordnetes einheitliches „Gesetz über die Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gemeinden" getreten, das die national-sozialistische Staatsauffassung auch im Gemeindeleben sichert, und die in den Gemeindeverwaltungen bestehende Unordnung beseitigt. Das Gesetz trat am 1. Jan. 1934 in Kraft unter gleichzeitiger Aufhebung aller entgegenstehender Vorschriften.

Da das Gestz von ausschlaggebender Bedeutung für die künftige Pflichtprüfung und für den Umfang der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinden ist, muß es in seinen wichtigsten Bestimmungen ebenfalls hier besprochen werden. Es bildet die Fortsetzung der Bestrebungen, welche die Reichsregierung zur Einführung der Pflichtprüfung der Kommunalbetriebe bestimmte. Der Gedanke, der die grundsätzliche Einstellung des Staatsministeriums zur Pflichtprüfung der gemeindlichen Unternehmungen verdeutlicht und der auch das Handeln des Wirtschaftsprüfers bei der Vornahme der gesetzlichen Pflichtrevision richtungsgebend beeinflussen soll, ist so treffend in der Begründung zum preuß. GFG. ausgedrückt, daß wir den Text derselben im Wortlaut hier folgen lassen:

„Die Staatsführung ist der Volksgemeinschaft dafür verantwortlich, daß die Verwaltung der dem Staate eingegliederten Körperschaften jederzeit nach den Grundsätzen gewissenhaftester Sparsamkeit, höchster Wirtschaftlichkeit und unbedingter Sauberkeit geführt wird. Diese Grundsätze haben die altpreußische Verwaltung von jeher ausgezeichnet. Ihrer Wiederherstellung und Erhaltung in den Gemeinden dient das Finanzgesetz.

Die von den Gemeinden benötigten Mittel sind der Ertrag schwerer Arbeit der in nachbarlicher Gemeinschaft verbundenen Volksge-

nossen. Zweck der haushaltsrechtlichen Vorschriften dieses Gesetzes ist es daher, sicherzustellen, daß die Steuerkraft der Einwohner und Wirtschaft pfleglich behandelt wird. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften schließen sich an die soeben verbesserten Vorschriften der Reichshaushaltsordnung an und fördern damit die Rechtseinheit auf dem Gebiete des Haushaltsrechts aller öffentlichen Körperschaften.

Als Träger erheblichen Vermögens sind die Gemeinden Treuhänder der Volksgemeinschaft. Sie haben daher das Vermögen, das zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist, sorgsam zu verwalten und sich in Abkehr von den Gepflogenheiten vergangener Jahre von jeder unverantwortlichen Schuldenwirtschaft freizuhalten.

Es entspricht nicht der Stellung der Gemeinden als Verwalter öffentlicher Angelegenheiten, sich als Unternehmer schrankenlos zu betätigen und so mit der freien Wirtschaft in unnötigen Wettbewerb zu treten. Das Gesetz legt deshalb die Grenzen ihrer wirtschaftlichen Betätigung unter voller Wahrung der Bedürfnisse der öffentlichen Wirtschaft fest. So wird Vorsorge dafür getroffen, daß in Zukunft Übergriffe auf das Gebiet der freien Wirtschaft unterbleiben.

Die der Staatsführung obliegende Verantwortung verpflichtet sie, die Verwaltungsführung der Gemeinden daraufhin zu überwachen, ob die Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Sauberkeit gewissenhaft beobachtet werden. Durch dieses Gesetz werden deshalb als Dienststellen der Aufsichtsbehörden Gemeindeprüfungsämter eingerichtet. Ihre Aufgabe ist die planmäßige Überprüfung der Haushalts- und Kassenführung der Gemeinden, der Verwaltung ihrer Unternehmungen und ihres Vermögens.

„Der Staat übernimmt zugleich die Entlastung des Leiters der Gemeinde aus der Führung der Verwaltung in seiner Zuständigkeit." (1)

3211 Errichtung wirtschaftlicher Unternehmungen (§ 86 - 89).

Es kann nicht unsere Aufgabe sein, hier alle Bestimmungen dieses umfassenden Gesetzes aufzuzeigen, sondern wir besprechen nur die Vorschriften, die für die Gestaltung der Pflichtrevision wichtig sind. Eine Reihe von Paragraphen ist aus der früheren und jetzt für ungültig erklärten Gemeinde-Finanzordnung vom 2. November 1932 übernommen oder abgeändert worden. Neu sind jedoch die Vorschriften über die „Wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden" im Vierten Teil des Gesetzes.

Zum ersten Male wird der Versuch unternommen, den B e g r i f f der wirtschaftlichen Unternehmung gesetzlich abzugrenzen. Unter diese Definition fallen nicht nur die Unternehmungen, die der reichsrechtlichen Bilanzprüfung unterliegen, sondern ganz allgemein sämtliche Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand. § 86 des GFG versteht darunter alle Einrichtungen, „die gegen Entgelt Anlagen vorhalten oder Leistungen bewirken, die auch durch private Unternehmer mit der Absicht der Gewinnerzielung den Abnehmern zur Verfügung gestellt werden können." Dem steht nicht entgegen, daß

a) das Entgelt für die Vorhaltung oder die Leistungen in der Form von öffentlich-rechtlichen Gebühren und Beiträgen erhoben wird oder
b) tatsächlich oder rechtlich ein Zwang für die Benutzung oder die Entgegennahme der Leistungen besteht
c) die Privatwirtschaft die Bedürfnisse, denen die

---

1) Pr.GS. S.442.

Einrichtungen dienen sollen, tatsächlich nicht befriedigt und dazu auch nicht in der Lage erscheint.

Ausdrücklich als wirtschaftliche Unternehmungen sind folgende Betriebsarten ausgeschlossen worden:

Veranstaltungen des Unterrichts-, Erziehungs- und Bildungswesens, der körperlichen Ertüchtigung, der Kranken-, Gesundheits- und Wohlfahrtspflege sowie diejenigen Veranstaltungen, über deren Errichtung und Wirtschaftsführung besondere Vorschriften bestehen.

Aber auch diese Anstalten sollen nach dem Willen des Gesetzgebers nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten verwaltet werden.

Um den Umfang der kommunalen Wirtschaftstätigkeit weiterhin zu beschränken, ist die Errichtung von Bankunternehmungen untersagt und die Gründung und Errichtung wirtschaftlicher Unternehmungen nur dann zulässig, wenn

a) der öffentliche Zweck die Errichtung der Unternehmung rechtfertigt,
b) der durch die Unternehmung verfolgte Zweck nicht besser und wirtschaftlicher durch einen anderen öffentlich-rechtlichen oder privaten Träger erfüllt werden kann und
c) die Unternehmung nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zu der Leistungsfähigkeit der Gemeinde steht und die Erfüllung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben nicht beeinträchtigt.

In allen diesen Fällen ist der Aufsichtsbehörde (1) unter Vorlage aller Unterlagen, die zur Beurteilung der Unternehmung und ihrer Wirtschaftlichkeit notwendig sind, rechtzeitig Mitteilung zu machen. Insbesondere sind Kosten- und Ertragsberech-

---

1) Nach § 58 des Gemeindeverfassungsgesetzes v.15. Dezember 1933 führt über Städte, die einem Landkreise nicht angehören die Aufsicht des Staates der Reg.Präs. und die Aufsicht über die anderen Gemeinden der Landrat.

nungen beeidigter Sachverständiger vorzulegen, aus denen die Größe der Unternehmung, die eingegangenen Wagnisse sowie die finanziellen Verpflichtungen erkenntlich sind. Des weiteren ist die in Aussicht genommene Unternehmungsform zu begründen und bei Eigenbetrieben (Regiebetrieben) die Betriebssatzung vorzulegen. Legt die Aufsichtsbehörde gegen die Gründung und Errichtung Einspruch ein, so darf mit der Gründung nicht begonnen werden. Die gleichen Vorschriften gelten für eine Erweiterung bestehender Unternehmungen.

Der Errichtung wirtschaftlicher Unternehmungen stellt der Gesetzgeber die Beteiligung an Unternehmungen mit eigener Rechtspersönlichkeit gleich, wenn die Gemeinde durch die Beteiligung einen Einfluß auf die Geschäftsführung oder die Gewinnverteilung erstrebt. Gründungen solcher Unternehmungen sollen nur in der rechtlichen Form der A.G., der K.G.aA. oder der GmbH. stattfinden. Dabei muß die Satzung einen Aufsichtsrat vorsehen, der Gemeinde muß der nötige Einfluß auf die Geschäftsführung garantiert sein, und es muß eine angemessene Vertretung im Aufsichtsrat bestehen. Ferner sollen der Gemeinde bei Beteiligung an einer Unternehmung mit eigener Rechtspersönlichkeit folgende Rechte eingeräumt werden:

a) Die Geschäftsführung der Unternehmung ist durch einen dem Leiter der Gemeinde genehmen sachverständigen Prüfer (Bilanzprüfer, Prüfungsgesellschaft) zu prüfen. Die Prüfungsberichte sind dem Leiter der Gemeinde vorzulegen.
b) Der Leiter der Gemeinde kann einem sachverständigen Prüfer auf Kosten der Unternehmung unmittelbar Aufträge erteilen, wenn
   1) eine von der Unternehmung veranlaßte Prüfung nicht dem Gesetze, der Satzung oder den Vereinbarungen zwischen der Gemeinde und der Unternehmung entspricht,
   2) die Unternehmung einem Ersuchen des Leiters der Gemeinde um Vornahme einer Prüfung oder

um Erteilung eines Prüfungsauftrages nicht nachkommt.

Die unter a) und b) genannten Rechte sollen auch der Aufsichtsbehörde ausbedungen werden. Der Gesetzgeber wünscht aber nicht nur eine solche Regelung für unmittelbare Beteiligungen sondern auch für den Fall einer Gründung oder eines Erwerbs von Tochtergesellschaften durch das Stammunternehmen.

Alle diese getroffenen Maßnahmen verfolgen den Zweck, durch Abgrenzung des Begriffs der wirtschaftlichen Unternehmung und durch Benachrichtigung der Aufsichtsbehörde bei Gründungen, Erweiterungen und Beteiligungen eine ungerechtfertigte Konkurrenz der Kommunen mit der Privatwirtschaft auszuschalten. Unter Zuhilfenahme des Bilanzprüfers soll von sachverständiger Seite aus hierüber entschieden werden. Die hohe Aufgabe des Wirtschaftsprüfers als Treuhänder der Staatsführung und der Volksgemeinschaft ist demnach auch hier in ein neues Licht gestellt worden.

3212 Führung wirtschaftlicher Unternehmungen (§ 90 - 102).

In dem 2. Abschnitt des Vierten Teils des GFG sind die Grundsätze über die Führung wirtschaftlicher Unternehmungen geregelt. Für die Abwickelung des Prüfungsprogramms des Bilanzprüfers sind die Vorschriften wegen ihrer grundsätzlichen Bedeutung richtungsgebend. Soweit sie, insbesondere auf dem Gebiete der Buchführung, weitergefaßt sind, gelten für die der Pflichtrevision unterworfenen Betriebe die Bestimmungen der RDV.

Nach § 90 GFG sind alle wirtschaftlichen Unternehmungen so zu führen, daß sie einen Ertrag abwerfen. Mindestens müssen die Einnahmen die entstandenen Aufwendungen ausgleichen und angemessene Rück-

lagen ermöglichen. Ausnahmen sind nur mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde zulässig und zwar bei Unternehmungen die

a) aus gesundheitlichen Gründen der erforderlichen Versorgung der Bevölkerung mit Wasser dienen,
b) im Interesse der Verkehrsförderung, insbesondere zur Aufschließung von Gelände für Bebauungs- und Siedlungszwecke, oder
c) aus überwiegenden Gründen des öffentlichen Wohls, insbesondere sozialer und kultureller Art, errichtet werden.

Jeder Regiebetrieb einer Kommune muß eine Betriebssatzung besitzen, in der die Leitung des Unternehmens geregelt ist. Ferner enthält die Satzung Bestimmungen über die Tätigkeit der Beiräte; letztere haben die Aufgabe, der Verwaltung beratend zur Seite zu stehen. Ihre Mitglieder müssen im praktischen Wirtschaftsleben stehende und wirtschaftlich besonders erfahrene Männer sein, die vom Leiter der Gemeinde bestellt werden.

Im § 96 wird eine Haushaltsführung, eine Vermögensverwaltung und eine Rechnungslegung verlangt, die es ermöglicht, eine gesonderte Betrachtung der Führung und der Ergebnisse der Unternehmung anzustellen. Der Inhalt dieses Paragraphen ähnelt dem § 4 der RDV, der eine gesonderte Buchführung der prüfungspflichtigen Wirtschaftsbetriebe fordert. Die Wichtigkeit dieser Sonderverrechnung tritt erst dann in Erscheinung, wenn man sich über die konzernartige Verflechtung aller Einrichtungen einer kommunalen Gebietskörperschaft klar ist. Es handelt sich einmal darum, daß die Finanzkraft der gesamten Gemeinde auch dem einzelnen Betrieb in einem Maße zugute kommt, wie es der Privatbetrieb nicht kennt. Ferner ist von entscheidender Bedeutung für die Feststellung der Wirtschaftlichkeit die Genauigkeit der Verrechnungspreise, d.h. der Preise für sämtliche Leistungen, die zwischen dem Betrieb und den Hoheitsorganen der Gebietskörperschaft hin- und

hergehen. Dazu gehören die sogenannten Verwaltungskostenbeiträge und die sonstigen Erstattungen.

Die Soll-Vorschrift der alten preuß. Musterrechnungsordnung vom 16.Dezember 1932, wonach die selbständigen Betriebe die Buchungen nach den Regeln der doppelten Buchhaltung auszuführen haben, hat das neue GFG fallen lassen. Diese Regelung hat aber nur für die nicht der Pflichtrevision unterliegenden Betriebe Gültigkeit. Dieser Wandel vom alten zum neuen preuß. Recht ist um so mehr zu bedauern, als er ganz im Gegensatz steht zu den Absichten der neuen Staatsführung auf kommunal-wirtschaftlichem Gebiet.

§ 97 des GFG schreibt in der Haushaltsrechnung das Nettoprinzip vor und bestimmt, daß bei kaufmännisch eingerichteten Unternehmungen statt der getrennten Veranschlagung der Einnahmen und Ausgaben das voraussichtliche Endergebnis in den Haushaltsplan der Gemeinde aufzunehmen ist. Dies soll aber nur dann geschehen, wenn die Art der Unternehmung ein Wirtschaften nach Einnahme- und Ausgabeansätzen des Voranschlags nicht zuläßt, m.a.W. wenn es dem Unternehmen nicht möglich erscheint, nach den strengen Vorschriften der Haushaltsordnung zu verfahren. In einem solchen Falle

„soll jedoch auch in diesen Unternehmungen ein Voranschlag aufgestellt werden, der nach betriebsmäßigen Gesichtspunkten gegliedert ist!"

Mit dieser Bestimmung hat der Budgetgedanke der Industrie in den Gemeindeverwaltungen zum ersten Male Eingang gefunden. Die wirtschaftlichen Unternehmungen sollen den Etat nicht mehr in Gestalt einer starren Norm, wohl aber in Form eines unverbindlichen aber richtungweisenden Wirtschaftsplanes beibehalten.

Der Gesetzgeber begnügt sich nicht damit, daß die Gemeindebetriebe - soweit sie prüfungspflichtig sind - die doppelte Buchhaltung verwenden und einen Wirtschaftsplan aufstellen, sondern er verlangt die

Ergänzung der Buchführung durch eine Betriebsbuchhaltung. Dabei treten an die Stelle der kameralischen Jahresrechnung die Inventur und die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung. Der Abschluß soll nach den Vorschriften der §§ 260b bis 261c HGB sinngemäß vorgenommen werden.

Alle nicht nach den Grundsätzen der doppelten Buchhaltung arbeitenden Unternehmungen müssen ihre Rechnung durch eine Vermögensrechnung ergänzen. Die Aufstellung und die Bewertung des Vermögens soll nach den Vorschriften der §§ 38 bis 41 HGB sinngemäß vorgenommen werden. Damit setzt sich das GFG formell und die RDV materiell in Widerspruch zu den Befugnissen der öff. Unternehmungen nach § 42 HGB. Dieser Paragraph entbindet die öff. Unternehmungen von der Anwendung der §§ 39 bis 41 HGB und stellt es ihnen frei, ihre Vermögenswerte willkürlich einzuschätzen, um einen Gewinn auszuweisen, den sie nach kaufmännischen Grundsätzen nicht erzielt haben.

Um den Beiräten Gelegenheit zu geben, sich über den Stand der Unternehmung zu informieren, sollen ihnen nach Möglichkeit monatliche Übersichten vorgelegt werden.

3213 Rechnungs- und Prüfungswesen (§ 104 - 138)

Über das Rechnungs- und Prüfungswesen enthält das GFG wichtige Vorschriften, die hier ebenfalls auszugsweise wiedergegeben werden sollen. Gegenüber den früheren preußischen Bestimmungen haben sich wesentliche Änderungen und Vereinfachungen durchgesetzt. Das bisherige örtliche und überörtliche Prüfungswesen der Gemeinden war durch die vielen gesetzlichen und verbandlichen Vorschriften derart verwirrt, daß die im Sechsten Teil getroffene Neuordnung nur zu begrüßen ist.

Nach dem GFG. ist in Gemeinden mit mehr als 25.000 Einwohnern ein ö r t l i c h e s Rechnungsprüfungsamt einzurichten. Gemeinden mit weniger als 25.000 Einwohnern können ebenfalls mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde ein solches Amt errichten, wenn es als unbedingt notwendig erscheint, und die Einrichtung die Leistungsfähigkeit der Kommune nicht übersteigt. Der Leiter der Gemeinde hat die Haushaltsrechnung und ihre Anlagen dieser Verwaltungsstelle zur Vorprüfung vorzulegen. Dabei ist u.a. festzustellen, ob nicht Einrichtungen unterhalten werden oder in sonstiger Weise Gemeindemittel verausgabt worden sind, die ohne Gefährdung des Verwaltungszweckes hätten eingeschränkt oder erspart werden können. Im Zusammenhang mit der Vorprüfung der Haushaltsrechnung hat das Prüfungsamt zu ermitteln, ob bei dem Erwerbe oder bei der Benutzung und Veräußerung von Gemeindevermögen und bei der Verwaltung der Anstalten usw. nach den bestehenden Gesetzen und Verordnungen verfahren worden ist. Die Beanstandungen sind in einem Revisionsbericht zusammenfassen.

Dem Rechnungsprüfungsamt können durch die Satzung weitere Aufgaben - und zwar zunächst folgende - übertragen werden:

a) die Prüfung der von den Gemeinden zu vergebenden Aufträge einschließlich der zugrunde liegenden Entwürfe und Kostenanschläge vor Erteilung dieser Aufträge;
b) die ständige Prüfung der Wirtschaftsführung der gemeindlichen Unternehmungen, die Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter oder Aktionär in Unternehmungen mit eigener Rechtspersönlichkeit;
c) die laufende Überwachung der Kassen der Gemeinde und ihrer Unternehmungen, die Durchführung der ordentlichen Kassenprüfungen und die Vornahme der Vorratsprüfungen.

Dem Rechnungsprüfungsamt obliegt also nicht nur

die formelle und materielle Prüfung der Haushaltsrechnung der Kämmereiverwaltung, sondern auch die ständige Prüfung der Wirtschaftsführung der kommunalen Unternehmungen. Aus der Abfassung des Gesetzestextes geht nicht hervor, ob sich die sogenannten Hausprüfungen des örtlichen Revisionsamtes auch auf die prüfungspflichtigen Betriebe erstrecken. Die alte preuß. GFV. verlangte in § 1 der Zweiten DV ausdrücklich

> „die Prüfung der Wirtschaftsführung, Geschäftsbücher, der Inventur und Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung der selbständigen Betriebe und Unternehmungen, unbeschadet der Prüfung nach Maßgabe der Vorschriften des Kapitels VIII Fünfter Teil der Verordnung vom 6.Oktober 1931, sowie die Buch- und Betriebsführung in den Fällen der §§ 25, 26 der Musterhaushaltsordnung".

Dieser Hinweis auf die RHV wurde im neuen preuß. GFG. hinfällig, wahrscheinlich deswegen, weil in der Zwischenzeit die RDV ergangen war.

Trotzdem läßt sich eine Zusammenarbeit zwischen den ständigen Hausprüfungen der örtlichen Prüfungsämter und den Pflichtrevisionen der öff. bestellten Wirtschaftsprüfer sehr gut ermöglichen, ohne daß es zu Reibungen, Doppelprüfungen und dauernden Belästigungen des Betriebes zu kommen braucht. Feste Regeln hier aufzustellen wäre unzweckmäßig; es muß der Berufsauffassung des Bilanzprüfers überlassen bleiben, in welchem Umfange er sich den getroffenen Feststellungen und Kontrollen der Prüfungsämter anschließt, ohne sich der gesetzlich strafbaren Fahrlässigkeit schuldig zu machen. Der Verfasser weiß aus eigener Erfahrung, wie wertvoll sich die Mithilfe dieser Verwaltungsstellen in der Praxis auswirken kann. Es muß jedoch verlangt werden, daß sich die Rechnungsprüfungsämter die allergrößte Zurückhaltung in der ständigen Überwachung der prüfungspflichtigen Kommunalbetriebe auf-

erlegen und ihre dortige Tätigkeit nur als Vorbereitungshandlung betrachten.

Zur Durchführung der überörtlichen Prüfung sowohl der Kämmereiverwaltungen und der prüfungsfreien Betriebe als auch der nach Reichsrecht prüfungspflichtigen Kommunalbetriebe dienen die bei der Aufsichtsbehörde zu bildenden Dienststellen. Diese Gemeindeprüfungsämter werden für die der Aufsicht des Landrates unterstehenden Gemeinden bei den Landratsämtern, für die der Aufsicht des Regierungs-Präsidenten unterstehenden Gemeinden bei den Regierungen eingerichtet. Die Ämter können zur Erledigung ihrer Aufgaben geeignete Gemeindebeamte heranziehen sowie öff. bestellte Wirtschaftsprüfer oder sonstige Prüfungsstellen damit beauftragen. Die durch die Tätigkeit dieser Revisionsstellen entstehenden Betriebskosten werden durch Gebühren gedeckt und falls diese Einnahme nicht ausreicht, wird der Restbetrag schlüsselmäßig umgelegt. Der Minister des Innern leitet im Einvernehmen mit dem Finanzminister die Tätigkeit der Gemeindeprüfungsämter.

Die Aufgaben der Ämter bestehen in der regelmäßigen Vornahme der Ordnungsprüfungen, der Wirtschaftlichkeits= und Organisationsprüfungen sowie der Kassenprüfungen. Ferner haben sie die jährlichen Betriebsprüfungen (Pflichtrevisionen) der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand zu veranlassen.

Unter Ordnungsprüfungen versteht der Gesetzgeber die jährliche Prüfung der Haushaltsrechnung, der Abschlüsse der Eigenbetriebe, der Rechnungen über die Verwaltung des Eigenvermögens und der Gemeindeschulden und derjenigen Anstalten, Stiftungen und Vermögensmassen, die von der Gemeinde lediglich verwaltet werden, sowie die Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter oder Aktionär in Unternehmungen mit eigener Rechtspersönlichkeit.

Die Haushaltsrechnung wird zur Entlastung des Leiters der Gemeinde von diesem an die Aufsichtsbe-

hörde eingeschickt, nachdem gegebenenfalls bereits eine Vorprüfung durch das örtliche Rechnungsprüfungsamt stattgefunden hat. Das Gemeindeprüfungsamt kann die Prüfung nach eigenem Ermessen beschränken und auf die Vorlegung von Prüfungsunterlagen verzichten; ebenso ist es ermächtigt, zur Durchführung der Prüfung örtliche Erhebungen anzustellen oder anzuordnen. Die sich aus der Revision ergebenden Erinnerungen sind dem Leiter der Gemeinde (1) zur Aufklärung, Beantwortung und Erledigung mitzuteilen.

Wirtschaftlichkeits- und Organisationsprüfungen werden vom Regierungs-Präsidenten nach einem einheitlichen Plan durchgeführt. Sie umfassen die Hoheitsverwaltung und die Unternehmungen der Kommunen und sollen einer Überprüfung der Wirtschaftlichkeit und der Zweckmäßigkeit der Organisation dienen. Beauftragte des Regierungs-Präsidenten (bzw. des Landrats) können außer den Gemeindeprüfungsämtern die öff. bestellten Wirtschaftsprüfer oder besonders beauftragte Prüfungsstellen sein. Durch diese Regelung ist ein Wettbewerb zwischen Wirtschaftsprüfern, sonstigen Prüfungsstellen und den öff.-rechtlichen Gemeindeprüfungsämtern möglich. Es bleibt abzuwarten, ob die hierzu ergehenden Ausführungsanweisungen und die Praxis zeigen, inwieweit man gewillt ist, auch in der öffentlichen Wirtschaft dem Wirtschaftsprüfer den Rang einzuräumen, den ihm die Aktienrechtsnovelle und die reichsrechtlichen Bestimmungen über die Pflichtprüfung kommunaler Betriebe zugedacht haben. Alle Anzeichen lassen erkennen, daß man mit der Geheimnistuerei und Isoliertheit bei den gemeindlichen Gebietskörperschaften endgültig gebrochen hat.

---

1) Nach § 4 des Gemeindeverfassungsgesetzes v.15. Dez. 1933 ist Leiter der Gemeinde in Bauerndörfern der Dorfschulze, in Landgemeinden der Gemeindeschulze, in Städten der Bürgermeister. In Städten,die einem Landkreise nicht angehören, führt der Bürgermeister die Amtsbezeichnung „Oberbürgermeister".

Kassenrevisionen und Prüfung der Verwaltungen von Vorräten erfolgen unvermutet durch die Gemeindeprüfungsämter auf Anordnung der Aufsichtsbehörde. Dabei sollen die Kassen jährlich mindestens zweimal und die Vorräte mindestens alle zwei Jahre einmal revidiert werden.

Der Aufsichtsbehörde steht auf Grund des Prüfungsberichtes das Recht der Erteilung des Entlastungsbeschlusses an den Leiter der Gemeinde zu. Werden jedoch durch den Prüfungsbericht Mängel festgestellt, so hat die Aufsichtsbehörde den Leiter zur Beseitigung zu veranlassen. Bis zur Behebung der Mängel bleibt die Entlastung des Staates ausgesetzt.

Nach § 133 GFG sind sämtliche Gemeindeprüfungsämter bei den Regierungen (1)Bilanzprüfer im Sinne des § 7 Abs.2 RDV. Das Gesetz bezeichnet diese kommunalbetrieblichen Pflichtrevisionen als Betriebsprüfungen und betont in Abs. 2 des § 133 GFG, daß die Gemeindeprüfungsämter als Bilanzprüfer Prüfungen nur durch die öff. bestellten Wirtschaftsprüfer vornehmen lassen dürfen. Nach Schätzungen zuständiger Stellen handelt es sich hierbei um rund 10.000 Kommunalbetriebe, die der jährlichen Pflichtrevision unterzogen werden müssen. Die nach § 18 der alten Gemeinde-Finanzordnung vom 2. November1932 zu bildenden überörtlichen Prüfungsverbände werden durch das am 1. Jan. 1934 in Kraft getretene neue GFG mit sofortiger Wirkung wieder aufgelöst. Der Staat übernimmt die Rechtsnachfolge. Da die Kommunalaufsichtsbehörden nach § 58 des Gemeindeverfassungsgesetzes die Aufsicht des Staates über die Gemeinden ausüben, kommen als Rechtsnachfolger der überörtlichen Revisionsstellen nur die Gemeindeprüfungsämter in Betracht.

Die ganze Tragik der Verwirrung und Überstürzung in der Gesetzgebung auf kommunalem Gebiet

---

1) also nicht die entsprechenden Dienststellen bei den Landratsämtern!

zeigt sich am deutlichsten darin, daß rechtlich zu bildende Prüfungseinrichtungen bereits wieder beseitigt werden, ehe sie ihre Tätigkeit überhaupt aufgenommen haben. Aus diesem Grunde macht sich das neue preuß. GFG. auch garnicht die Mühe, den Wust an gesetzlichen Bestimmungen, der außer Kraft tritt, im einzelnen namentlich aufzuzählen, sondern erwähnt in § 147 nur, daß alle nicht mit dem neuen Gesetz zu vereinbarenden Vorschriften ihre Gültigkeit verlieren. Es wird dem Minister des Innern, im Einvernehmen mit dem Finanzminister überlassen, die für die Überleitung und die zur Durchführung, Ergänzung und Ausführung dieses Gesetzes erforderlichen Rechtsverordnungen und allgemeinen Verwaltungsvorschriften zu erteilen.

322 Sonstige Vorschriften.

Noch vor dem Inkrafttreten des GFG, erschien durch Runderlaß des preußischen Innenministers vom 9. Aug. 1933 eine Ausführungsanweisung zur RDV über die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand (1). Sie ist so abgefaßt, daß ihre Gültigkeit durch das neue Gesetz kaum tangiert wird. Es haben lediglich an die Stelle der überörtlichen Revisionsverbände die Gemeindeprüfungsämter zu treten, um die Anwendbarkeit der Ministerialanweisung auf das GFG zu übertragen. In dem Runderlaß wird zum ersten Male positiv gesagt, welche Unternehmungen tatsächlich der Pflichtrevision unterzogen werden müssen. In einem umfangreichen Katalog wird der Kreis der prüfungspflichtigen Betriebe genannt, ohne daß die Aufzählung auf eine erschöpfende Darstellung Wert legt. Als revisionspflichtig gelten hiernach folgende Wirtschaftsbetriebe:

---

1) IVa I808III - abgedruckt im MBliV.I 1933 S.937.

a) Versorgungsbetriebe im engeren Sinne:
   - Wasserwerke
   - Gaswerke
   - Elektrizitäts- und Fernheizwerke

b) Verkehrsbetriebe:
   - Straßenbahnen
   - Kleinbahnen
   - Kraftverkehrsbetriebe
   - Industriebahnen
   - Anschlußbahnen
   - Gleisbetriebe
   - Reedereien
   - Speicher, Speditionen und Lagerhäuser
   - Fuhrbetriebe
   - Häfen
   - Flughäfen
   - Fähren
   - Fremdenverkehrsbetriebe

c) Betriebe der Urproduktion und darauf aufgebaute Verarbeitungsbetriebe:
   - Güter und Gärtnereien
   - Molkereien, Milchhöfe
   - Sägewerke
   - Salinen
   - Brunnenvertriebe
   - Kies- und Kalkbetriebe
   - Braunkohlenbergwerke
   - Ziegeleien
   - Mühlen

d) sonstige Betriebe:
   - Selbständige Gaswerksproduktionsbetriebe (Kohleveredelungsbetriebe)
   - selbständige Instalationsbetriebe
   - Eisfabriken
   - Milchkühl- und andere Kühlanlagen
   - Stadtwäschereien
   - Tierkörperverwertungsbetriebe
   - Verlagsanstalten
   - Kaufhäuser
   - Einkaufsgesellschaften

Hausratgesellschaften
Reklamebetriebe
Wein- und Ratskellereien, Stadthallen,
Hotel- und Gastwirtsbetriebe
Heil- und Erholungsbäder, Luftkurbetriebe
Grundstücksgesellschaften.

In der Ausführungsanweisung wird es den überörtlichen Prüfungsverbänden (jetzt den Gemeindeprüfungsämtern) zur Pflicht gemacht, bei der Beauftragung von Wirtschaftsprüfern möglichst weite Kreise dieses Berufsstandes zu berücksichtigen und jede Maßnahme zu unterlassen, die auf eine ungerechtfertigte Bevorzugung einzelner Wirtschaftsprüfer hinausläuft. Dadurch ist den kommunalen Interessenverbänden die Möglichkeit entzogen, durch Gründung eigener Prüfungsgesellschaften (1) sich von der Kritik der Öffentlichkeit hermetisch abzuschließen. Der Runderlaß hat also mit dazu beigetragen, daß der Kampf zwischen Einzelprüfern und Treuhandgesellschaften einerseits und den Spitzenorganisationen unserer deutschen Städte andererseits ein Ende gefunden hat. Hoffentlich mißbrauchen die Gemeindeprüfungsämter die ihnen vom Gesetzgeber eingeräumte Vormachtstellung nicht dazu, sich in unverantwortlicher Weise in das kommunale Rechnungs- und Prüfungswesen einzuschalten. Der erste Schritt, die Gemeindewirtschaft wieder als Zweig der allgemeinen Wirtschaft zu betrachten, ist getan, indem man dieselben Personen für die Pflichtrevision auf öff.-rechtlichen und privatwirtschaftlichen Gebiete bestimmt hat. Aber auch bei den anderen Prüfungsarten, wie sie das GFG vorsieht, empfiehlt es sich, die umfassenden, privatwirtschaftlichen Kenntnisse des Berufsstandes der öff. bestellten Wirtschaftsprüfer zu verwenden.

Es muß jedoch vom Wirtschaftsprüfer verlangt werden, daß er sich bei der Revision der einzelnen

---

1) wie z.B. die „Wirtschaftsberatung Deutscher Gemeinden A.-G., Berlin"

Unternehmung einer Kommune darüber klar ist, daß diese nur einen Teil des Gesamtorganismus der Gemeinde bildet. Eine umfassende Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes ist nur dann möglich, wenn der Bilanzprüfer die richtige Einstellung zu dem Gesamtorganismus mitbringt.

4 Die Bestimmung des Prüfungsobjektes.

40 Allgemeines.

Durch die Darstellung der gesetzlichen Grundlagen haben wir uns einen Überblick verschafft, der uns zeigt, wie der Neubau der gemeindlichen Revisionsgesetzgebung in zeitlicher Folge bis heute einen vorläufigen Abschluß gefunden hat. Änderungen sind nur noch in der Richtung zu erwarten, daß die preußischen Bestimmungen durch ein Reichsrecht Allgemeingültigkeit für sämtliche deutschen Länder erhalten. Ebenso werden durch Einzelverordnungen noch Ergänzungen notwendig sein, die durch die bisherige Gesetzgebung noch zu keiner Klärung geführt haben.

Durch die negative Formulierung der prüfungspflichtigen Kommunalbetriebe hat der Gesetzgeber Unklarheiten geschaffen, die bis heute trotz des Runderlasses vom 9. Aug. nicht vollständig beseitigt sind. Wie wir schon sagten, hat sich der preußische Innenminister bemüht, der reichsrechtlichen Definition eine positive Formulierung zu geben, und diese durch eine allerdings nicht erschöpfende Aufzählung der prüfungspflichtigen Betriebe zu ergänzen. Wir sind dadurch einen großen Schritt weiter gekommen, aber die praktischen Schwierigkeiten sind damit noch nicht aus dem Wege geräumt. Es wird auch nicht gelingen, eine Formulierung zu finden, die aus der Vielzahl kommunaler Wirtschaftsbetriebe in aller Deutlichkeit die revisionspflichtigen Betriebe erkennen läßt.

Zur eindeutigen Bestimmung des Prüfungsobjektes scheint uns daher folgender Weg der richtige zu sein, den wir, soweit es die jetzigen gesetzlichen Vorschriften ermöglichten, auch beschritten haben. Es bedarf zunächst einmal der Festlegung des Um-

fangs gemeindlicher Wirtschaftstätigkeit, die sich dadurch vollzieht, daß man alle vorkommenden Betriebsformen begrifflich fixiert (Kapitel 41 und 42). Erst dann ist es möglich, aus der zeitlichen Reihenfolge der verabschiedeten Gesetzestexte in systematischer Form eine Bestimmung des Prüfungsobjektes zu treffen. Dabei erweist es sich als vorteilhaft, sowohl in positiver (Kapitel 43) als auch in negativer Weise (Kapitel 44) die Gesetzesmaterie auszuwerten.

In ähnlicher Weise hätten auch die Aufsichtsbehörden vorzugehen; denn nur so können sie eine klare Entscheidung darüber fällen, ob ein kommunaler Wirtschaftsbetrieb tatsächlich der gesetzlichen Pflichtrevision unterliegt. Die Praxis liefert den Gemeindeprüfungsämtern im Laufe der Zeit einen erschöpfenden Katalog sämtlicher Kommunalbetriebe ihres Bezirkes. Dieser Katalog, getrennt nach prüfungspflichtigen und prüfungsfreien Betrieben, bildet alsdann eine wertvolle Ergänzung zu den gesetzlichen Vorschriften über den Neubau des gemeindlichen Revisionswesens.

Für unsere Arbeit ist die oben erwähnte Trennung deshalb wertvoll, weil sie uns gleichzeitig eine Kritik der gesetzlichen Bestimmungen ermöglicht.

41 Formen der wirtschaftlichen Betätigung.

Die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden vollzieht sich heute in den verschiedensten äußeren Formen, von denen die Gemeindebetriebe, die Gemeindeunternehmungen und die öffentlichen Anstalten die wichtigsten sind. Aus der geschichtlichen Entwicklung dieser Betätigung heraus hat die Praxis keine einheitlichen Begriffe gebildet. In gleicher Weise

wie in der Privatwirtschaft werden die Bezeichnungen Betrieb und Unternehmung für ein und dieselbe Wirtschaftsform angewendet. Ebenso trifft der Gesetzgeber keine scharfe Unterscheidung zwischen beiden Termini, sondern er wendet diese in willkürlicher Weise dem Sprachgebrauch entsprechend an. Als Gegenstand der Prüfung werden nach der RHV die „Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand" angesehen. § 1 dieser Hauptverordnung macht zwar einen Unterschied zwischen beiden, indem er zunächst von Betrieben (Abs.1,I u. II) sodann von Unternehmungen (Abs.I,III) spricht. Dagegen stellen § 1 Ziff. 2 und § 2, Abs. 2 Ziff. 2 RDV beide Begriffe wieder einander gleich, indem als „Wirtschaftsbetriebe solche Betriebe und Unternehmungen gelten, die überwiegend wirtschaftlichen Zwecken dienen."

Man darf wohl sagen, daß die Terminologie der Betriebswirtschaftslehre nicht nur einen Unterschied zwischen Betrieb und Unternehmung kennt, sondern sich grundsätzlich sogar einig über die Begriffsbestimmung ist. Danach hat man als Unternehmung eine ausschließlich wirtschaftliche Kategorie und als Betrieb einen technologischen Begriff zu verstehen. Der Betrieb ist nach Lehmann eine Produktionseinheit und ein Mittel, um die Zwecke der Unternehmung zu erreichen, während die Unternehmung die Finanzeinheit darstellt. Sie umfaßt die wirtschaftlich geistige, mit Kapitalrisiko belastete Tätigkeit.

Für Nicklisch ist eine Unternehmung dann vorhanden, wenn jemand mit einer wirtschaftlichen Betätigung ein Vermögensrisiko freiwillig auf sich nimmt. Als Betrieb bezeichnet er die kleinste Organisationseinheit; es sind dies

> „eine Anzahl Menschen in einer Werkstatt, ausgerüstet mit Maschinen, Werkzeugen, Stoffen, die den Zweck ihrer Tätigkeit gemeinschaftlich zu verwirklichen suchen" (1)

---

1) Nicklisch, Wirtschaftliche Betriebslehre, 5.Aufl. Stuttgart 1922, S.36.

Das neue preuß. GFG. vermeidet den Ausdruck „Betrieb" vollständig und spricht nur von „wirtschaftlichen Unternehmungen der Gemeinden". Es trägt also der betriebswirtschaftlichen Termilogie Rechnung, läßt aber auch den Sprachgebrauch nicht außer acht, indem es die 'Gemeindeunternehmungen ohne Rechtspersönlichkeit' mit „Eigenbetrieben " bezeichnet.

Nach unserer Auffassung erklärt sich die synonyme Anwendung von Betrieb und Unternehmung bei den Gemeindeverwaltungen aus der geschichtlichen Entwicklung der Wirtschaftstätigkeit der Kommunen. Als die Gemeinden am Ende des vorigen Jahrhunderts dazu übergingen, die zur Befriedigung öffentlicher Bedürfnisse dienenden Versorgungs- und Verkehrsunternehmungen in eigene Verwaltung zu nehmen, vollzog sich die Übernahme in der Form der sogenannten 'Regiebetriebe'. Dadurch sollte zum Ausdruck gebracht werden, daß diese unmittelbar verwaltungs- und rechnungsmäßig an die Kämmereiverwaltungen gebunden waren, ja einen Bestandteil derselben bildeten. Ohne jede eigene Initiative waren sie den Anordnungen der Hoheitsverwaltung unterworfen und hatten sich in ihren Dispositionen den Etatsansätzen des Gemeindehaushalts anzupassen. Sie stellten also jenes technische Element dar, das den Betrieb von den ökonomischen Funktionen der Unternehmung unterscheidet.

Mit dem Aufkommen handelsrechtlicher Unternehmungsformen ergab sich zwangsläufig eine größere Selbständigkeit im Rechnungswesen und in der Geschäftsführung. Die Abhängigkeit vom Instanzenzug der Hauptverwaltung nahm losere Formen an, bzw. beschränkte sich auf die allernotwenigsten Bindungen. So forderte der Einfluß privaten Kapitals bei den gemischt-wirtschaftlichen Unternehmungen größere Selbständigkeit, während bei den sonstigen Körperschaften, die in den Formen handelsrechtlicher Vorschriften ihren Niederschlag fanden, die gesetz-

lichen Bindungen auf weitgehende Unabhängigkeit drängten. Das Ergebnis dieses Umwandlungsprozesses war die Fortentwicklung des Eigenbetriebes zur mehr oder weniger selbständigen Unternehmung. Beide Formen sind heute im Bereich der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinden anzutreffen, wobei die Grenzen zwischen Betrieb und Unternehmung oft sehr schwer festzustellen sind. Diesen auftretenden Schwierigkeiten entsprechend macht die Praxis meist keinen Unterschied und spricht schlechthin nur von den „Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand."

In der Kommunalgesetzgebung sowie in der Gemeindewirtschaft kennt man noch eine weitere Wirtschaftsform, die der Privatwirtschaft fremd ist: Die sog. öffentliche Anstalt. Im nachfolgenden soll sie zu ihrer Charakterisierung der kommunalen Unternehmung gegenübergestellt werden. Letztere kennzeichneten wir dadurch, daß wir sie als ökonomische Seele ansahen, die sich des Betriebes, als des technischen Instruments bedient. Für den Betrieb ist der technische Erfolg Selbstzweck, für die Unternehmung Mittel zum Zweck, nämlich zur Erzielung eines möglichst großen Gesamterfolges. Dabei bildet die Gewinnspanne den Maßstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Unternehmung in der Marktwirtschaft. Anders bei der öffentlichen Anstalt, die ohne Erfolgsabsichten, lediglich zur Gewährung bestimmter Leistungen ins Leben gerufen wird. Die Leistungen können entweder unentgeltlich oder zu einem die Kosten nicht deckenden Gegenwert zur Verfügung gestellt werden, so etwa bei den öffentlichen Schulen, Krankenhäusern, Museen usw. Zur Verwirklichung ihrer Ziele bedienen sie sich natürlich des Betriebes.

Im Rahmen dieser Arbeit interessieren uns die öff. Anstalten vor allem deswegen, weil die Scheidung zwischen öff. Unternehmung und öff. Anstalt in der Praxis oft sehr schwer vorzunehmen ist. Man kann gewiß schon auf den ersten Blick in einer Uni-

versitätsklinik eine öff. Anstalt, in einem Elektrizitätswerk eine Unternehmung erkennen. Bei näherem Zusehen wird man aber oft bemerken, daß auch bei der öff. Unternehmung nicht ausschließlich das Streben nach Gewinn, sondern noch andere Leitmotive - gemeinwirtschaftliche Leitmotive - wirksam sind. Die nämlichen oder jenen ähnliche, die der öff. Anstalt zugrunde liegen: etwa der Wunsch, gewissen Teilen der Bevölkerung unzugängliche Leistungen zugänglich zu machen (1), oder die Absicht, durch die Übernahme gewisser Leistungen in die private Wirtschatstätigkeit korrigierend einzugreifen usw. Dieser „Dienst am Volke" als mitbestimmendes Leitmotiv der öffentlichen Unternehmung kann unter Umständen in einem ausgesprochenen Gegensatz zu dem anderen Leitmotiv, dem Gewinnstreben, stehen.

Natürlich darf dieses „Dienen am Volk" nicht mit dem vielgenannten amerikanischen „Service" verwechselt werden. Dieses 'Service' besagt soviel wie 'Dienst des privaten Unternehmers am Kunden und am Volke' mit dem Ziel, einen möglichst hohen Profit einzustecken. Es handelt sich hierbei ausschließlich um reine Unternehmerpolitik, die nach erwerbswirtschaftlichen Erwägungen orientiert ist. Eine Politk , die lediglich im Dienste der Gewinnerzielung angewendet wird, die das 'Dienen' als Voraussetzung des 'Verdienens' richtig erkannt hat, doch das 'Dienen' nur als Mittel zum Zweck betrachtet, sich aber das 'Verdienen' als letztes Ziel setzt.

Anders die öff. Unternehmung, die im Gegensatz zu den Service - Unternehmungen nicht den Gewinn nur zeitlich verschiebt, ihn dafür aber im Endergebnis vergrößert, sondern in einem gewissen Maße auf den Gewinn überhaupt verzichtet, wenn höhere gemeinwirtschaftliche Interessen mit im Spiele sind.

---

1) z.B. Rohrnetzanschluß, Straßenbahn- und Omnibusanschluß usw.

42 Die gesetzliche Formulierung des Begriffs der Unternehmung.

Im neuen preuß. Gemeindefinanzgesetz hat sich der Gesetzgeber zum ersten Male der Mühe unterzogen, eine Begriffsbestimmung der wirtschaftlichen Unternehmungen der Gemeinden zu geben. Es werden darunter solche Einrichtungen verstanden, die gegen Entgelt Anlagen vorhalten oder Leistungen bewirken, die auch durch private Unternehmer mit der Absicht der Gewinnerzielung den Abnehmern zur Verfügung gestellt werden können. Der Gesetzgeber schließt ausdrücklich die öff. Anstalten als wirtschaftliche Unternehmungen aus, betont aber, daß diese ebenfalls nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu führen sind.

Nach der obigen Definition müssen demnach bei Gemeindeunternehmungen zwei Voraussetzungen erfüllt sein:

a) die Leistungen müssen entgeltlich geschehen,
b) private Unternehmer müssen in der Lage sein, mit dem Zwecke der Gewinnerzielung dieselben Leistungen zu erzielen.

Diese Voraussetzungen sollen bei allen Gemeindeunternehmungen vorhanden sein, also sowohl bei den prüfungspflichtigen wie auch bei den übrigen Unternehmungen. Erfüllen sie diese beiden Forderungen nicht, so handelt es sich um keine „Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand". Der Gesetzgeber sagt aber nicht, welche Art kommunaler Betätigung vorliegt, wenn obige Voraussetzungen nicht gegeben sind. Diese Frage ist u.E. dahingehend zu beantworten, daß es sich dann nur um eine obrigkeitliche Funktion (Hoheitsfunktion) der Gebietskörperschaft handeln kann, oder um eine Einrichtung, die wir als öff. Anstalt gekennzeichnet haben.

Durch die Einbeziehung der privaten Unternehmertätigkeit in die Definition soll die Marktverbundenheit der öff. Einrichtungen hervorgehoben werden. Die Leistung eines Entgeltes für das Vorhalten von Anlagen oder die Bewirkung einer Gegenleistung ist dadurch ohne weiteres Voraussetzung und an sich zur Charakterisierung nicht mehr erforderlich. Der Wert der Definition liegt also lediglich in der Heranziehung des Vergleichs mit der privaten Unternehmertätigkeit. Würde mit anderen Worten der freie Unternehmer einen gleichen oder denselben Wirtschaftsbetrieb mit der Absicht der Gewinnerzielung betreiben, so hätte man es mit einer Unternehmung zu tun, da jedoch die Gemeinde Träger derselben ist, liegt eine öffentliche Unternehmung vor.

Dieses Abstellen auf Gewinnerzielung und der Ehrgeiz, eine möglichst hohe Gewinnspanne zu erreichen, trifft nicht für alle Kommunalbetriebe zu, da dieselben auch vielfach gemeinwirtschaftliche Gesichtspunkte zu beachten haben, die die Privatwirtschaft in der Form nicht kennt. Dieser Forderung trägt der Gesetzgeber dadurch Rechnung, daß er auch dann noch eine wirtschaftliche Unternehmung annimmt, wenn „die Privatwirtschaft die Bedürfnisse, denen die Einrichtung dienen soll, tatsächlich nicht befriedigt und dazu auch nicht in der Lage erscheint". Gedacht ist hierbei an die öff. Monopolbetriebe, insbesondere an die Versorgungs- und Verkehrsunternehmungen. Sie sind in erster Linie dazu berufen, durch ihre starken finanziellen Verflechtungen mit den Kommunen, volkswirtschaftliche und staatspolitische Gesichtspunkte zu beachten, die der Privatbetrieb nicht kennt und auch nicht kennen darf, will er nicht als Grenzbetrieb aus dem Verband der Konkurrenten ausgestoßen werden.

Es ist beachtlich, daß der Gesetzgeber versucht hat, eine Definition der wirtschaftlichen Unternehmung der Gemeinden zu geben. Wir erkennen die guten

Absichten an, sehen aber durch oben bezeichneten Zusatz zur Begriffsbestimmung der Unternehmung zugleich deren klare Kennzeichnung gefährdet. Zuerst bezeichnet das Gesetz eine Unternehmung als gegeben, wenn die Privatwirtschaft mit der Aussicht auf Gewinn sich in gleicher Weise betätigen würde; es nimmt aber auch dann noch eine Unternehmung als bestehend an, wenn die Privatwirtschaft zur gleichen Bedürfnisbefriedigung nicht in der Lage erscheint, bzw. solche Bedürfnisse tatsächlich nicht befriedigt.

Der Gesetzgeber gibt nicht die Gründe an, warum die Privatwirtschaft hierzu 'nicht in der Lage erscheint' und auch die Bedürfnisbefriedigung nicht vornimmt. U.E. gibt es nur zwei Gründe: einmal darf sie es nicht, zum andern tut sie es nicht. Im ersten Fall handelt es sich um eine gemeindliche Monopolstellung, die übernormale Gewinne garantiert. Im zweiten Fall nimmt die Privatwirtschaft die Bedarfsdeckung deswegen nicht vor, weil diese bereits hinreichend gesichert ist, oder aber weil eine solche Befriedigung wegen der hohen Kosten keine Abnehmer findet. Dann besteht aber immer noch die Möglichkeit, daß die Gemeinde eine öff. Anstalt errichtet, an deren Unterhaltung die freie Wirtschaft von sich aus kein Interesse hat. Damit soll nicht der Wert der öff. Anstalten verkannt werden, sondern es soll nur gezeigt werden, daß die Definition der gemeindlichen Unternehmung in Anlehnung an die gesetzliche Begriffsbestimmung zu falschen Ergebnissen führen kann.

Grundsätzlich sollen nach dem Willen des Gesetzgebers alle Wirtschaftsunternehmungen so geführt werden, daß sie einen Ertrag für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden abwerfen. Zum mindesten sollen aber die Einnahmen die entstehenden Aufwendungen nicht nur ausgleichen, sondern auch angemessene Rücklagen ermöglichen. Ausnahmen sind mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde nur zulässig bei Unter-

nehmungen, die

a) aus gesundheitlichen Gründen der erforderlichen Versorgung der Bevölkerung mit Wasser dienen
b) im Interesse der Verkehrsförderung, insbesondere zur Aufschließung von Gelände für Bebauungs- und Siedlungszwecke oder
c) aus überwiegenden Gründen des öff. Wohls, insbesondere sozialer und kultureller Art, gegründet werden.

Auf die Frage, was mit den Unternehmungen zu geschehen hat, die diese Erfordernisse nicht erfüllen, gibt der Gesetzgeber keine Antwort. Jedenfalls wird es dann dringendste Aufgabe der Gemeindeverwaltung bzw. der Aufsichtsbehörde sein, durch eingehende Prüfung die Ursache der Unrentabilität festzustellen und nach Kräften deren Beseitigung anzustreben. Bei den der Pflichtrevision unterliegenden Wirtschaftskörpern wird der Wirtschaftsprüfer nicht nur die Gründe zu erforschen haben, sondern seine Haupttätigkeit wird darin bestehen, Vorschläge zur Beseitigung der vorliegenden Mängel zu unterbreiten.

In vorderster Linie soll auch bei den öff. Unternehmungen die Absicht der Gewinnerzielung stehen, da sonst der Begriff der Unternehmung illusorisch würde. Auf die Verwässerung des Ertragsgedankens aus Gründen des öff. Wohls und somit des Begriffs der Unternehmung zugunsten der öff. Anstalt wurde schon hingewiesen. Durch den Sozialisierungs- und Kommunalisierungsgedanken der Nachkriegsjahre nahm der Anstaltscharakter der Wirtschaftsbetriebe immer breitere Formen an. Es muß deshalb die Schärfe des Gesetzgebers vollkommen gewürdigt werden, mit der er die Zurückführung des Ertragsgedankens verlangt, eine Forderung, deren Selbstverständlichkeit bei den Kommunen nicht nur vernachlässigt, sondern bewußt vergessen wurde. Die Versorgungsunternehmungen, die in den Nachkriegsjahren zu Versorgungsanstalten geworden sind, sollen wieder zu Entsorgungsunternehmungen des Finanzdezernenten und damit des allgemeinen Gemeindehaushalts werden.

43 Die prüfungspflichtigen Wirtschaftsbetriebe.

Die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand umfassen sowohl die Regiebetriebe als auch die sonstigen Unternehmungen der Gemeinden und decken sich in der Ausdrucksweise mit den soeben besprochenen 'wirtschaftlichen Unternehmungen', wie sie das neue preuß. GFG. in § 86 definiert. Auf die Terminologie dieser Einrichtungen haben wir schon hingewiesen. Es geschah dies vor allem deswegen, um uns über den Inhalt dieser Begriffe klar zu werden und nicht deshalb, um in kleinlicher Weise jeweils auf die Unrichtigkeit des Ausdrucks im Gesetz erneut unser Augenmerk zu richten. Wir halten uns daher für berechtigt, aus der Analogie des Gesetzestextes heraus den Gewohnheiten der Praxis Rechnung zu tragen, indem wir die gleichen Ausdrucksformen verwenden, wie sie dem Gemeindebeamten geläufig sind.

Die Führung der Kommunalbetriebe nach den Vorschriften des preuß. GFG. trifft ganz allgemein für alle wirtschaftlichen Einrichtungen zu; es sei denn, daß in den einschlägigen Reichsgesetzen über die Wirtschaftsprüfung der Unternehmungen der öff. Hand andere Vorschriften enthalten wären.

Nach der RDV hat man unter Wirtschaftsbetrieben grundsätzlich solche Betriebe und Unternehmungen zu verstehen, <u>die überwiegend wirtschaftlichen Zwecken dienen</u>. Damit ist keine Kennzeichnung einer Unternehmung oder eines Betriebes an sich gegeben, sondern nur zum Ausdruck gebracht, daß die <u>wirtschaftliche</u> Zweckbestimmung der Unternehmung die Grundvoraussetzung für die Anwendung der RDV bildet. Ein Betrieb, der nicht vorwiegend wirtschaftliche Zwekke verfolgt, unterliegt keiner Wirtschaftsprüfung nach den reichsrechtlichen Vorschriften.

Was haben wir aber unter dieser wirtschaftlichen Zweckbestimmung zu verstehen? Der Gesetzgeber

hat hier eine Ausdrucksform geschaffen, die in der Praxis bereits zu Meinungsverschiedenheiten über den Umfang der Pflichtprüfung geführt hat. Wir wollen versuchen, Klarheit zu schaffen und unter der wirtschaftlichen Zwecksetzung ganz allgemein das Streben einer jeden Unternehmung auf Erlangung einer möglichst hohen Gewinnspanne verstehen. Diese ist für uns alleiniger Maßstab für den Grad des Dienens in der Marktwirtschaft. Sobald dieses Streben unter allen anderen sozialen und gemeinwirtschaftlichen Erwägungen vorherrscht, haben wir es mit einer Unternehmung zu tun, die 'überwiegend wirtschaftlichen Zwecken dient'. Von dieser bis zur öff. Anstalt gibt es eine ganze Skala von Gradeinheiten dieser wirtschaftlichen Zwecksetzung gemischt mit kommunalpolitischen Erwägungen. Negativ wird man also sagen können, daß diejenigen Unternehmungen der Pflichtprüfung nicht unterliegen, die bewußt überwiegend anderen als wirtschaftlichen Zwecken dienen. Praktisch kommen insoweit in erster Linie soziale (§ 2, Abs.2 Ziffer 4 RDV) und kulturelle Zwecke (§ 2, Abs.2 Ziffer 5 RDV) in Betracht.

Im einzelnen ergeben sich hiernach zwei Hauptfälle der Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der Gemeinden:

a) Unternehmungen, die von kommunalen Gebietskörperschaften unterhalten werden und
b) Unternehmungen, deren Erträgnisse ausschließlich oder überwiegend den Gemeindeverwaltungen zufließen, mit Ausnahme der Aktiengesellschaften.

Zur e r s t e n Gruppe sind alle die Unternehmungen zu rechnen, die in der Form einer Gesellschaft des Privatrechts mit eigener Rechtspersönlichkeit betrieben werden, deren Geschäftskapital sich mit mehr als der Hälfte im Eigentum der Gemeinde befindet. Dabei sind Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien auszuschließen, weil für sie die besonderen Vorschriften der durch die Aktienrechtsnovelle vom 19.September 1931

neu geschaffenen §§ 262a ff. HGB. gelten. Wir erwähnten schon, daß nach der Dritten DV. zur Aktienrechtsnovelle vom 1. April 1933 auch die A.G. und K.G.aA. der Gemeinden zu prüfen sind, selbst dann, wenn sie weniger als RM. 500.000.- Grundkapital besitzen. Diese Unterschiedlichkeit der Behandlung ist nicht voll befriedigend, da die Prüfungstätigkeit auf Grund der Aktienrechtsnovelle und der Gesetze über die Pflichtprüfung der Kommunalbetriebe sich verschieden gestaltet insbesondere andere Ziele verfolgt. Deshalb wird der Bilanzprüfer bei der Revision der A.G., die Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand sind, dem Zweck der neuen reichsrechtlichen Vorschriften ebenfalls Rechnung zu tragen haben. Es wird Aufgabe der Aufsichtsbehörde sein, darauf zu achten, daß der Revisionsbericht diesen Sonderwünschen gerecht wird.

Wenn verlangt wird, daß sich das Geschäftskapital mit mehr als der Hälfte im Eigentum der Gemeinde befinden soll, so ist in erster Linie an eine wirtschaftliche Beherrschung der Unternehmung gedacht. Es spielt dabei keine Rolle, ob es sich um eine unmittelbare oder nur um eine mittelbare Beherrschung handelt. Jedoch muß sich die Herrschaft der Gemeinde auf das Geschäftskapital erstrecken, so daß also die wirtschaftliche Einflußnahme auf Grund von Bürgschafts- und langfristigen Kreditverträgen nicht ausreichend ist. Doch kann, auch wenn die Voraussetzung einer mehr als 50 %igen Kapitalbeteiligung nicht vorliegt, eine Prüfungspflicht deshalb gegeben sein, weil die Erträgnisse der Unternehmung überwiegend der Gemeindeverwaltung zufließen (1).

Eine andere Möglichkeit der ersten Gruppe, nämlich die, daß eine Unternehmung von einer Kommunalverwaltung unterhalten wird, liegt dann vor, wenn der Betrieb verwaltungsmäßig mit der Hoheitsverwaltung verbunden ist. Jedoch muß das Verhältnis zu

---

1) zweiter auf S. 66 angeführter Tatbestand.

den Abnehmern privatrechtlich geregelt sein. Eine Ausnahme von dieser Regel bilden die Versorgungs- und Verkehrsbetriebe, bei denen die Art des Rechtsverhältnisses keine Rolle spielt.

Die verwaltungsmäßige Verbundenheit kann personell und organisatorisch verschieden gestaltet sein. Es handelt sich hierbei meist um die sog. Regiebetriebe, wie sie aus der geschichtlichen Entwicklung der Unternehmertätigkeit unserer Gemeinden heute bei weitem noch vorherrschen. Diese Betriebe entsprechen den neuen gesetzlichen Revisionsvorschriften in Bezug auf ein klares, innerbetriebliches Rechnungswesen am allerwenigsten. Als Teile der Hoheitsverwaltung der Gemeinden sind sie derart stark mit der kameralistischen Rechnungslegung verwachsen, und an den schwerfälligen Instanzenzug gebunden, daß sie nicht als 'Unternehmungen', sondern lediglich als 'technisches Element', als Betriebe , anzusprechen sind. Sie haben als Anweisungsstellen nur das Recht, im Rahmen der ihnen vorgeschriebenen Etatsansätze zu verfügen. Durch diesen Umstand ist ihnen jede Beweglichkeit genommen. Die dem Betrieb fernstehende Bürgermeisterei setzt die Abschreibungssätze fest, bzw. läßt sie bei Finanzschwierigkeiten der Gemeinde ganz ausfallen, verlangt die Ablieferung eines vorgeschriebenen Überschusses und benutzt die etatrechtlich abzuführenden Rückstellungen als Anleihemittel. Es handelt sich hierbei um Maßnahmen, die das Kopfschütteln jedes Wirtschaftlers hervorrufen müssen, andererseits aber nach den Grundsätzen der kameralistischen Verwaltungsbuchführung keinen Anlaß zur Kritik bieten. Daß aber diese kameralistische Rechenschaftslegung (als Ergebnis dieser verwaltungsmäßigen Verbundenheit-) jede klare Vermögens- und Erfolgsermittlung illusorisch macht, hat der Gesetzgeber erkannt, indem er in § 4 RDV nicht nur eine gesonderte Buchführung, sondern auch die Anwendung der doppelten Verbuchung materiell vorschreibt. Mit obigem Beispiel eines gemeindlichen Regiebetriebes ist nicht beabsichtigt,

alle Eigenbetriebe in gleicher Weise zu charakterisieren. Selbstverständlich gibt es auch kaufmännisch gut und wirtschaftlich einwandfrei geleitete Regiebetriebe, aber diese Gruppe ist doch sehr klein im Vergleich zu der weit größeren Zahl sog. Kämmereibetriebe.

Der Gesetzgeber verlangt ferner, daß das Verhältnis zu den Abnehmern privatrechtlich geregelt ist, eine Ausnahme bilden hiervon die Versorgungs- und Verkehrsunternehmungen. Abgesehen von den beiden letzten Betriebsarten sind alle Wirtschaftsbetriebe, die eine öff.-rechtliche Gebühr verlangen, von der gesetzlichen Pflichtrevision ausgeschlossen. Während das Rechtsverhältnis der Unternehmungen der Privatwirtschaft zu den Abnehmern ihrer Waren und Leistungen stets ein privatrechtliches ist, kann es bei den Wirtschaftsbetrieben der Gemeinden sowohl privatrechtlicher wie öff.-rechtlicher Natur sein. Dieser Tatbestand hat an sich keinen Einfluß darauf, daß auch diese Unternehmungen einen Jahresabschluß vorzulegen und nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu handeln haben. Es ist deshalb unverständlich, weshalb diese Betriebe den Vorteil genießen, nicht der Wirtschaftsprüfung unterzogen zu werden. Wenn man diese Betriebe nicht für abbaufähig und auch nicht für abbauwürdig hält, so arbeiten sie doch in ziemlich starkem Umfang mit öffentlichen Geldern, die einer Kontrolle der steuerzahlenden Allgemeinheit bedürfen. Wohl unterliegen sie der Aufsicht der örtlichen Prüfungseinrichtungen und auch der der Gemeindeprüfungsämter, aber wir halten diese Institutionen nicht dazu ausreichend, die Objektivität und Sachverständigkeit der unabhängigen, öff. bestellten Wirtschaftsprüfer zu ersetzen. Die gleiche Meinung vertreten wir gegenüber den in § 2 der RDV aufgezählten Ausnahmen; gleichgültig ob es sich um ein städtisches Schlacht- und Kühlhaus oder um ein Krankenhaus handelt, so müssen sie doch alle nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt werden.

Ebensogut wie die Versorgungs- und Verkehrsbetriebe (1) in die Pflichtprüfung einbezogen wurden, vertreten wir den Standpunkt, daß man a l l e Wirtschaftsbetriebe der Pflichtrevision durch die Bilanzprüfer hätte unterstellen sollen ohne Rücksicht darauf, ob die Abnehmer ein privatrechtliches Entgelt oder eine öff.-rechtliche Gebühr entrichten. Es besteht hier vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus gesehen eine Inkonsequenz in der Behandlung der Kommunalbetriebe; denn die Art des Rechtsverhältnisses zu den Abnehmern der Waren oder Leistungen scheint uns kein Grund zu einer unterschiedlichen Behandlung zu sein.

Wir kommen nunmehr zur z w e i t e n Gruppe von prüfungspflichtigen Kommunalbetrieben, deren Erträge ausschließlich oder überwiegend den Gemeindeverwaltungen zufließen. Auch hier muß die Unternehmung wirtschaftlichen Zwecken dienen. Es handelt sich in der Praxis nur um solche Betriebe, die in Form einer Gesellschaft des Privatrechts mit eigener Rechtspersönlichkeit bestehen; denn die Regiebetriebe sind schon vollständig in der ersten Gruppe erfaßt. Gedacht ist an solche Gesellschaften, deren Geschäftskapital sich zwar nicht mit mehr als der Hälfte im Eigentum der Gemeinden befindet, deren Erträgnisse aber gleichwohl durch besondere Vereinbarungen den Kommunen zufließen (2). Eine große Bedeutung spielen diese Art von Betrieben allerdings nicht.

Auf die preußische Ausführungsanweisung vom 9. August 1933, die in einem langen Katalog den Umfang der prüfungspflichtigen Gemeindebetriebe wiedergibt, haben wir in Kapitel 322 schon aufmerksam gemacht.

---

1) Das Rechtsverhältnis dieser Betriebe zu ihren Abnehmern ist namentlich in den süddeutschen Ländern öff.-rechtlich geregelt.
2) z.B. im Zusammenhang mit einer übernommenen Quarantie.

44 Die Ausnahmen von der Pflichtprüfung.

Nach der RDV sind von der Prüfungspflicht allgemein diejenigen nicht der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität und Verkehrsleistungen dienenden Betriebe befreit, bei denen das Verhältnis zu den Abnehmern ihrer Leistungen und Waren öff.-rechtlich geregelt ist, wo also für die Leistungen und Waren nicht ein privates Entgelt sondern öffentlich-rechtliche Gebühren erhoben werden. Des weiteren sind nach § 2 Abs. 2 der RDV alle die dort genannten Betriebe von der Pflichtprüfung entbunden, wobei aber bei den A.G. und K.G.a.A. zu beachten ist, daß diese der Wirtschaftsprüfung nach den Vorschriften des HGB. unterliegen. Unverständlich erscheint es uns, weshalb der Gesetzgeber die dem Eigenbedarf der Kommunen dienenden Betriebe von der Prüfungspflicht entbindet. Hierunter fallen z.B. die städtischen Druckereien, Buchbindereien, Zentralwerkstätten, Friedhofsgärtnereien usw.. Diese Betriebe sind am meisten in der Lage, eine unlautere Konkurrenz der freien Wirtschaft zu bilden. Die gesamte neuerliche Gesetzgebung auf kommunalwirtschaftlichem Gebiet will aber gerade diese Art von Betrieben dem Abbau unterwerfen. Eine Erklärung für das an sich unbegreifliche Vorgehen des Gesetzgebers ist nur dadurch möglich, daß er es der freien Initiative der Gemeinden überlassen möchte, hier wieder normale Verhältnisse zu schaffen. Der Umfang dieser Betriebe ist meist so gering, daß sich die Aufwendungen nicht lohnen würden, einen Wirtschaftsprüfer mit der Untersuchung der Abbaufähigkeit zu beauftragen. Unter dem Druck der Öffentlichkeit und des gewerblichen Mittelstandes sowie der durch den Umsturz bewirkten wirtschaftspolitisch anderen Einstellung der Gemeindeleiter ist zu erwarten, daß die mit hohen fixen Kosten belasteten

Einrichtungen (1) in kurzer Zeit abgeschafft werden.

Es wird bei den Gemeindeverwaltungen wohl keinen Bedarfsdeckungsbetrieb geben, der nicht vollbeschäftigt ist, da zwangsläufig durch dessen Existenz jede Abteilung der Hoheitsverwaltung bemüht ist, Aufträge zu erteilen, die nicht im Verhältnis zu der Notwendigkeit ihrer Ausführung stehen. Durch die allgemein übliche etatmäßige Belastung der auftragserteilenden Dienststellen mit Jahrespauschalsätzen, wird der Voranschlag des Bedarfsdeckungsbetriebes zum mindesten in Einnahme und Ausgabe kostenmäßig ausgeglichen. Wegen des Fehlens jeder exakten und scharfen Kalkulation zum Zwecke der Kostenfeststellung und des Vergleichs mit Betrieben der freien Wirtschaft ist die Ermittlung der Rentabilität daher unmöglich. Durch die zwangsläufige Anwendung von Verrechnungspreisen ist es dem Bedarfsdeckungsbetrieb ein Leichtes, Überschüsse zu erzielen, die nicht im Verhältnis zu seiner Wirtschaftlichkeit stehen, da die auftragserteilenden Stellen gezwungen sind, die in Anrechnung gestellten Preise anzuerkennen. Wir halten unsere Behauptung nicht für übertrieben, wenn wir an dieser Stelle aussprechen, daß es in Deutschland keinen auf Eigenbedarfsdeckung eingestellten Betrieb gibt, der nach kaufmännischen Grundsätzen unter Beachtung marktwirtschaftlicher Kostenfaktoren arbeitet.

Dem Verfasser war es in einer Reihe von Fällen möglich, festzustellen, daß die von gemeindlichen Bedarfsdeckungsbetrieben den Dienststellen in Anrechnung gebrachten Preise fast um das Doppelte über den durchschnittlichen Marktpreisen lagen. Durch den Benutzungszwang dieser Betriebe durch sämtliche städtische Amtsstellen erzielen jene eine Differentialrente, die in den unmittelbaren Nachkriegsjahren ein zugkräftiges Beweismittel

---

1) beamtetes Personal, Pensionslasten, teuere Einrichtungsgegenstände, meist großzügige Raumgestaltung, umständliche Etatisierung usw.

bildete, um den gewerblichen Mittelstand als 'unwirtschaftlich' zu brandmarken.

Da es dem Wirtschaftsprüfer kraft gesetzlicher Bestimmungen nicht möglich ist, die Bedarfsdeckungsbetriebe einer eingehenden Untersuchung zu unterziehen, hoffen wir, daß die kommunalen Prüfungseinrichtungen und die Gemeindeprüfungsämter klare Rentabilitätsverhältnisse schaffen. Es bleibt nur zu wünschen übrig, daß alle Eigenbetriebe, soweit sie eine Konkurrenz der freien Wirtschaft darstellen und soweit sie nach dem Umsturz noch nicht aufgelöst sind, jener Vorzugsstellung im Rahmen ihrer gemeindlichen Gebietskörperschaft enthoben werden.

Eine andre Gruppe der von der Pflichtprüfung befreiten Unternehmungen sind die kommunalen Sozialbetriebe. Als solche zählt das Gesetz beispielsweise folgende Einrichtungen auf:

> Betriebe des Gesundheitswesens einschließlich der Kranken-, Heil- und Pflegeanstalten, die Kanalisationswerke und Betriebe, die lediglich der Unterbringung und Verpflegung der minderbemittelten Bevölkerung dienen, insbesondere Alters-, Siechen-, Obdachlosenheime, Volks- und Schulküchen.

Bei den vorgenannten Einrichtungen ist der Betriebscharakter derart fließend, daß man weder von einer Unternehmung noch von einer öff. Anstalt sprechen kann. Wir haben bereits in Abschnitt 41 auf die Schwierigkeiten der Eingliederung in die bestehenden Begriffsarten hingewiesen, die sich dadurch noch steigern, daß die Praxis die verschiedensten Ausdrucksformen für ein und dieselbe Einrichtung anwendet. Wichtiger als die Kritik der vom Gesetz falsch angewandten Termini ist die Frage, ob die Befreiung obiger Einrichtungen zu Recht geschah. Wir glauben dies bejahen zu müssen und zwar mit folgender Begründung. Hier spielen die sozialen Erwägungen eine derart wichtige Rolle, daß hinter diesen der Rentabilitätsgedanke zurückzutreten

hat (1). Es kann nicht Aufgabe eines Wirtschaftsprüfers sein, über das Maß der gemeinwirtschaftlichen und sozialen Betätigung einer Kommune im Interesse des Volkswohls zu urteilen. Es handelt sich ebenso wie bei den Unterrichts-, Erziehungs- und Bildungsanstalten um Aufgaben, die volksfürsorgerische Bedeutung haben, die also reichsgesetzlich sehr stark verankert sind. Eine Prüfung darüber, ob die zur Verfügung gestellten Mittel in wirtschaftlicher und vorgeschriebener Weise verwendet worden sind, kann von den örtlichen Prüfungseinrichtungen angestellt werden.

Damit dürften die wichtigsten Ausnahmen von der Wirtschaftsprüfung behandelt worden sein. Sie sind an sich noch bedeutend, aber umfangreicher ist das dem Bilanzprüfer neu erschlossene Gebiet der gemeindlichen Pflichtrevision. Es wird zum großen Teil von der Erfüllung der Erwartungen abhängen, die man in die öff. bestellten Wirtschaftsprüfer gesetzt hat, um ihnen später noch weitere Arbeitsgebiete zur Verfügung zu stellen. Noch steht dem freien Beruf der Bilanzprüfer eine starke behördliche Institution drohend zur Seite, die sich einerseits in den kommunalen Prüfungsstellen andererseits in den Gemeindeprüfungsämtern verkörpert.

---

1) Dies gilt dagegen nicht hinsichtlich des Prinzips der Wirtschaftlichkeit in Bezug auf das gesetzte soziale Ziel.

5 Die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers.

50 Allgemeines.

Die dem Wirtschaftsprüfer gestellten Aufgaben gehen am deutlichsten aus den Vorschriften des § 1 der RHV hervor, die bestimmen, daß zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Jahresabschluß der Kommunalbetriebe unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung nach Ablauf eines jeden Haushalts- oder Geschäftsjahres durch sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu prüfen ist.

Haushaltsjahr bedeutet so viel wie Rechnungsjahr und bezieht sich auf solche Betriebe, die mit Körperschaften des öff. Rechts verwaltungsmäßig verbunden sind. Es läuft vom 1. April bis zum 31. März nächsten Jahres. Das Geschäftsjahr nimmt Bezug auf die in privatrechtlicher Form geführten selbständigen Betriebe; festliegende Zeitpunkte für Beginn und Ende desselben bestehen im allgemeinen nicht.

Die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse bildet im übrigen den einzigen Anhaltspunkt, den die Revisionsgesetzgebung für kommunale Betriebe über den Umfang der Prüfung liefert. Damit ist dem Prüfer ein weiter, vielleicht allzu weiter Spielraum für sein pflichtmäßiges Ermessen gegeben, der manchen Revisor zu außerordentlich eindringlichen Feststellungen veranlassen wird, insbesondere deswegen, weil der § 14 RDV ihn mit Gefängnis oder mit Geldstrafen bedroht, wenn er erhebliche Umstände im Bericht verschweigt. Es wird infolgedessen gut sein, sich vor Augen zu führen, in welchem Umfang geprüft werden muß, inwieweit insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes festgestellt werden müssen, und welcher Art die wesentlichen Beanstandungen sein können, die der Prüfer ge-

gebenenfalls vorzubringen verpflichtet ist.

Die Festlegung des Umfangs der kommunalen Pflichtprüfung ist aber undenkbar, ohne sich über den Zweck der Prüfung klar geworden zu sein. Dieser resultiert aus dem Ergebnis unserer Ausführungen in den Kapiteln 1 und 2. Wenn auch über den praktischen Erfolg der gesetzlichen Bestimmungen heute noch kein Urteil gefällt werden kann, so bürgt doch die neue staatspolitische Einstellung in Deutschland für ein erfolgversprechendes Ergebnis in der Brechung der wirtschaftlichen Vormachtstellung unserer kommunalen Gebietskörperschaften.

51 Der Prüfungsvermerk.

Wegen der grundlegenden Bedeutung des Bestätigungsvermerkes für die Abwicklung des Prüfungsprogramms und für die Ausgestaltung des Berichtes soll dieser vorweg behandelt werden. Der Vermerk ist in § 10 RDV festgelegt und verträgt im Gegensatz zu dem Vermerk nach § 262f HGB keine formelle Abweichung vom vorgeschriebenen Wortlaut. Abänderungen sind nur insoweit zulässig, als sie nach der Sachlage unvermeidlich sind, etwa wenn der Prüfer auf Grund des Verhaltens der Betriebsleitung gezwungen ist, einen Vorbehalt im Bestätigungsvermerk zu machen.

§ 10 RDV verlangt, daß das abschließende Ergebnis der Prüfung am Schlusse des Berichtes in folgendem Wortlaut zusammenzufassen ist:

> „Nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Schriften, Bücher und sonstigen Unterlagen des Betriebes sowie der erteilten Aufklärungen und Nachweise entsprechen die Buchführung und der Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften. Im übrigen haben auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes wesentliche Beanstandungen nicht ergeben."

Durch diesen Prüfungsvermerk wird zugleich der Inhalt und der Umfang der vorzunehmenden Revision umrissen. Im ersten Satz wird die f o r m e l l e Richtigkeit der geprüften Unterlagen bestätigt, während der zweite Satz des Vermerks die m a t e r i e l l e Seite der Feststellungen hervorhebt.

Wir halten es für falsch, wenn vielfach angenommen wird, daß sich der gemeindebetriebliche Vermerk der RDV von dem Bestätigungsvermerk nach der Aktienrechtsnovelle im wesentlichen nur dadurch unterscheide, daß er sich nicht auf den Geschäftsbericht bezieht.

Dr. Otto Heilbrunn geht sogar soweit, daß er eine weitgehende Identität zwischen beiden feststellt, und das Fehlen des Hinweises auf den Geschäftsbericht damit begründet, daß nach seiner Ansicht die Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand einen solchen regelmäßig nicht aufstellen (1). Hier liegt eine Verkennung der Tatsachen; denn die meisten Gemeindebetriebe sind schon aus rechtlichen Gründen verpflichtet, ihrer Bürgermeisterei Rechenschaft abzulegen. Dies geschieht aber nicht nur dadurch, daß der Betriebsleiter den kameralistischen Rechnungsabschluß einreicht, um dadurch seine Entlastung zu erhalten. Die Bürgermeisterei, bzw. die Stadtkämmerei oder das städtische Revisionsamt verlangen mehr; sie wünschen eine Erklärung über die wirtschaftliche Entwicklung des Betriebes und eine Begründung der Entwicklung sämtlicher Einnahme- und Ausgabepositionen. Da nämlich der letzte Rechenschaftsbericht wieder die Grundlage für die neuen Etatsansätze abzugeben hat, kommt die Stadtkämmerei ohne eine genaue Kenntnis der finanziellen Entwicklung des Betriebes nicht aus. Wenn auch diese Berichte von kameralistischen Grundsätzen beherrscht sind, so sind sie im allgemeinen ausführlicher und in ihrer Art wahrheitsgetreuer aufgestellt, als wir es von der Privatwirtschaft gewohnt sind.

---

1) vgl. a.a.O. S.691 ff.

Durch die materielle Verpflichtung der RDV zur Anwendung der doppelten Buchhaltung in den prüfungspflichtigen Kommunalbetrieben in Verbindung mit der Nettoetatisierung des Betriebserfolges im Gemeindehaushalt werden in Zukunft die Betriebsleiter erst recht gezwungen sein, einen ausführlichen Geschäftsbericht aufzustellen. Allerdings gibt die Revisionsgesetzgebung keinen Aufschluß darüber, ob dieser Geschäftsbericht auch die formellen Vorschriften der Aktienrechtsnovelle sinngemäß einzuhalten hat. Hier besteht ohne Zweifel eine Lücke im Gesetz, die lediglich durch entsprechende Vorschriften in der Betriebssatzung ausgeglichen werden kann.

Der Unterschied zwischen den Prüfungsvermerken des Handelsrechts und der Gemeinderevisionsgesetzgebung liegt auf einem anderen Gebiete. Die RDV verlangt in § 10 vom Bilanzprüfer die Bestätigung darüber, daß „die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes wesentliche Beanstandungen nicht ergeben haben." Um diese Bestätigung erteilen zu können, muß der Revisor in seinem Bericht die Verhältnisse eingehend geprüft haben. Er muß dabei aber auch wissen, weshalb von ihm eine solche Untersuchung verlangt wird. Der Grund besteht darin, der Aufsichtsbehörde die Möglichkeit zu geben, Gemeindebetriebe abzubauen oder einzuschränken, da es nicht Sache einer öff. Gebietskörperschaft ist, der Privatindustrie Konkurrenz zu machen. Unter diesem Gesichtswinkel sind die verschiedenen Ziele der Bestätigungsvermerke zu betrachten und ist jede Identität zwischen beiden von vornherein abzulehnen.

Es muß nochmals darauf hingewiesen werden, daß man bei einem Vergleich von Aktiennovelle und Gemeindeprüfungsrecht nicht an einer formal-juristischen Auslegung des Gesetzestextes haften darf, sondern daß man sich in erster Linie den Sinn der neuen Revisionsgesetzgebung vor Augen zu führen hat. Beide Gesetzesmaterien sind das Ergebnis verschiedener staatspolitischer Anschauungen, die

schon an sich eine Gegenüberstellung erschweren.

Fassen wir daher unsere Ausführungen zusammen, so können wir feststellen:

Die Pflichtrevision der Aktiengesellschaften dient in erster Linie den Interessen der gegenwärtigen und zukünftigen Gläubiger und Aktionäre des Unternehmens, die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand den Interessen des freien Gewerbes und der steuerzahlenden Allgemeinheit. Das rechtfertigt es, den Umfang der Prüfung der Regiebetriebe weiter zu gestalten, als den der Revision der Aktiengesellschaften. Der Prüfungsbericht der Aktiengesellschaften beschränkt sich daher auch im wesentlichen auf die Ermittlung und Feststellung der Verhältnisse (Tatsachenbericht). Anders hingegen der Bericht über Gemeindebetriebe; er muß kritisch sein und alles aufbieten, was der Aufsichtsbehörde die Möglichkeit gibt, sich über die Existenzberechtigung des Regiebetriebes ein eindeutiges Urteil zu bilden. Rentabilitäts-, Wirtschaftlichkeits- und Organisationsfragen stehen im Mittelpunkt der materiellen Berichtsabfassung mit dem Ziele, eine Entscheidung über Entbehrlichkeit und Abbaufähigkeit herbeizuführen. Leitmotiv bildet für alle Untersuchungen der feste Wille der Reichsregierung, daß „in Zukunft Übergriffe auf das Gebiet der freien Wirtschaft unterbleiben"; denn „es entspricht nicht der Stellung der Gemeinden als Verwalter öff. Angelegenheiten, sich als Unternehmer schrankenlos zu betätigen und so mit der freien Wirtschaft in unnötigen Wettbewerb zu treten." (1)

Entsprechend der Einteilung des Bestätigungsvermerkes soll in den nachfolgenden Abschnitten zuerst die formelle und dann die materielle Seite der kommunalen Wirtschaftsprüfung betrachtet werden.

---

1) vgl. G.S. 1933 Nr.78 S.442.

52 Die formelle Revision.

Die ordnungsmäßige Ausführung der formellen Revision findet im gesetzlichen Vermerk in der Zusicherung ihren Ausdruck, daß nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Schriften, Bücher und sonstigen Unterlagen des Betriebes sowie der erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung und der Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

Der Gesetzgeber verlangt die Innehaltung der 'gesetzlichen Vorschriften' ohne im einzelnen auszuführen, welche Bestimmungen er damit meint. Es entsteht daher die Zweifelsfrage, an welche Buchführungs- und Abschlußmethoden gedacht ist. Inwieweit etwa die einfache oder doppelte Buchhaltung anzuwenden ist, auf die sich dann die handelsrechtlichen Bestimmungen beziehen, oder ob auch die kameralistische Rechnungslegung verwendet werden darf, darüber gibt der Gesetzgeber keine befriedigende Auskunft.

Wir wiesen schon in Abschnitt 31 darauf hin, daß wir glauben, aus § 4 RDV die dem Gesetzgeber vorschwebende Buchhaltungsmethode herauslesen zu können. § 4 RDV lautet:

> „Besteht in Betrieben, die der Prüfungspflicht unterliegen, keine auf sie beschränkte Rechnungslegung oder Buchführung, so hat mit dem nach Inkrafttreten dieser Verordnung beginnenden neuen Rechnungs- oder Geschäftsjahr eine gesonderte B u c h f ü h r u n g (1) zu erfolgen.

Das Gesetz fordert also lediglich eine gesonderte Buchführung, während am Anfang des § 4 von 'Rechnungslegung oder Buchführung' die Rede ist. Die Sachbearbeiter im Reichswirtschaftsministerium und Kommentatoren zur RDV sehen in dieser Formulierung

---

1) im Gesetz nicht gesperrt gedruckt.

die Absicht, daß alle prüfungspflichtigen Betriebe eine kaufmännische Buchführung nicht lediglich eine kameralistische Rechnungslegung haben müssen. Die Art der Buchführung ist jedoch nicht vorgeschrieben. Sehen wir einmal ganz von der juristischen Auslegung ab, und überlegen wir rein betriebswirtschaftlich, welche Verbuchungsmethode allein in Frage kommt. Die Antwort ist dann nicht schwer; denn die Absicht der neuen Revisionsgesetzgebung, die den Abbau der entbehrlichen Gemeindebetriebe durch genaue Analyse der 'wirtschaftlichen Verhältnisse' verlangt, kann nur verwirklicht werden, wenn eine exakte Vermögens- und Erfolgsrechnung vorliegt. Da der Bilanzprüfer im Rahmen seines Prüfungsprogramms nur auf tatsächlich vorhandenes Material zurückgreifen kann, und sich nicht erst durch Umformen und Nachholen von Buchungen die Unterlagen beschaffen soll, kommt einzig und allein die doppelte Buchhaltung in Betracht. Es ist einem späteren Kapitel vorbehalten, auf die Unterschiede zwischen kaufmännischer und kameralistischer Buchhaltung genauer einzugehen. (1)

Für Preußen bestimmte § 13 der Musterrechnungsordnung vom 16.Dezember 1932 ausdrücklich, daß in den selbständigen Betrieben und Unternehmungen die Buchungen nach den Regeln der Doppik erfolgen sollen, die durch eine Betriebsbuchführung zu ergänzen ist. Diese Soll=Vorschrift, die für die prüfungspflichtigen und prüfungsfreien Wirtschaftsbetriebe galt, ist durch das preuß. GFG überholt und gemildert worden. Man muß diesen Rückschritt bedauern, um so mehr als der Wunsch nach einer klaren und tiefgreifenden Betriebsbeobachtung dadurch nur schwer erfüllt werden kann. Den wenigsten Kreisen dürfte diese Niederlage der kaufmännischen Buchhaltung gegenüber der Kameralistik bekannt sein. Erfreulicherweise kommt man bei den prüfungspflichtigen Betrieben, wenn man dem Sinn der reichsrechtlichen Regelung folgt, zu einem günstigeren Ergebnis.

---

1) vgl. Kapitel 6.

Preußen unterscheidet in seinem neuen GFG zwischen kaufmännisch buchenden und kameralistisch verrechnenden Unternehmungen (§§ 96 - 98).

Die Unternehmungen mit doppelt kaufmännischer Buchführung sollen die Vorschriften der §§ 260b bis 261c HGB sinngemäß anwenden, ferner eine Betriebsbuchführung besitzen und statt des nach Einnahmen und Ausgaben getrennten Voranschlags nur das voraussichtliche Endergebnis in dem Haushaltsplan der Gemeinde ausweisen. (Nettoprinzip). Dabei ist jedoch auch für diese Unternehmungen ein Voranschlag aufzustellen, der nach betriebsmäßigen Gesichtspunkten zu gliedern ist. Wir finden also zum ersten Male den Budgetgedanken der Privatwirtschaft verwirklicht, indem sich der frühere rechtlich gebundene Etat in einen betriebsmäßig gegliederten Voranschlag auflöst. Für letzteren gelten also nicht mehr die starren Bindungen an das vorgeschriebene Einnahme- und Ausgabe-Soll, sondern er hat alle juristischen Fesseln abgeworfen und sich in einen Wirtschaftsplan verwandelt. Nach ihm wird das voraussichtliche Endergebnis ermittelt, das in den allgemeinen Gemeindehaushaltsplan aufgenommen wird. Sämtliche Unternehmungen, in denen die Buchungen nicht nach den Grundsätzen der Doppik erfolgen, müssen ihre Rechnung durch eine Vermögensrechnung ergänzen. Die Aufstellung und die Bewertung soll alsdann nach den Vorschriften der §§ 38 - 41 HGB sinngemäß vorgenommen werden.

Trotzdem das GFG der kaufmännischen Buchhaltung nicht die gewünschte Vormachtstellung einräumt, verlangt es in jedem Fall die Anwendung handelsrechtlicher Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze. Materiell hat also § 42 HGB als aufgehoben zu gelten, wonach Unternehmungen öffentlicher Körperschaften an die Vorschriften der §§ 39 - 41 HGB nicht gebunden sind. Bisher waren sie nicht gehindert, ihre Vermögenswerte willkürlich zu bewerten, um einen Gewinn auszuweisen, den sie nach kaufmännischen

Grundsätzen nicht erzielt haben.

Über dem Umweg der preußischen Bestimmungen glauben wir, den formellen Mangel der RDV, des Fehlens genauer Angaben über die Art der 'gesetzlichen Vorschriften' dahingehend auslegen zu können, daß nur die doppelt kaufmännische Buchführung in Verbindung mit den Vorschriften der §§ 260b - 261c HGB anzuwenden ist. Wir finden uns hierin mit den Sachbearbeitern im RWM einig; denn auch sie verweisen darauf, daß die Entwicklung immer mehr dahin geht, den Anwendungskreis der Bilanzierungsvorschriften der Aktienrechtsnovelle zu erweitern. Es sind also auch dann, wenn Landes- und Ortsrecht nicht ausdrücklich die Anwendung der handels- und aktienrechtlichen Vorschriften verlangt, diese reichsrechtlichen Richtlinien für die Bewertung, Gliederung und Abgrenzung anzuwenden.

Dadurch ist die formelle Prüfung der Wirtschaftsbetriebe der gemeindlichen Gebietskörperschaften auf dasselbe Gleise geschoben wie die der Aktiengesellschaften. Damit ist keineswegs gesagt, daß ein öff. bestellter Wirtschaftsprüfer, der über gute und umfassende Kenntnisse auf dem Gebiet der privatrechtlichen Revision verfügt, nunmehr in der Lage ist, auch sämtliche Kommunalbetriebe zu prüfen. Dagegen spricht zweierlei:

a) Der weitaus größte Teil unserer deutschen Gemeinden hat bisher noch nicht daran gedacht, ihr Rechnungswesen den Anforderungen der reichsrechtlichen Prüfungsbestimmungen anzupassen, was auch bei der Schwerfälligkeit des Behördenapparates nicht verwunderlich erscheint. Die kameralistische Rechnungslegung mit oder ohne Vermögensnachweis dominiert heute bei weitem noch. Dadurch wird dem Wirtschaftsprüfer die Abwicklung des Prüfungsprogramms im neuzeitlichen Sinne nicht nur sehr erschwert, sondern fast unmöglich gemacht. Meist führt die Stadtkämmerei den Vermögensnachweis, und der Betrieb ist nur im Besitz eines Inventars, das mit den Aufzeichnungen der

Hoheitsverwaltung in den seltensten Fällen übereinstimmt. Die Abschreibungen werden von den Beamten der Kämmereiverwaltung vorgeschrieben, ohne daß diese die Vermögensobjekte selbst kennen. Bei dem heutigen Finanzelend unserer deutschen Städte unterbleiben Abschreibungen entweder überhaupt oder werden gegenüber dem Vorjahresbetrag um prozentuale Durchschnittsquoten gekürzt. So ruht die ganze finanzielle Gestaltung der Unternehmung in den Händen der kameralistisch geschulten Beamten der Hoheitsverwaltung. Die finanzielle Konstitution hat sich nach dem Gemeindestatus zu richten, ohne Rücksicht darauf, daß der Betrieb zwangsläufig der Abnutzung unterliegt.

Es wird in dieser Übergangszeit, wo der Regiebetrieb noch starke Bindungen an das Rechnungswesen der Hoheitsverwaltung aufweist, den kommunal-wirtschaftlich nicht vorgebildeten Wirtschaftsprüfern unmöglich sein, den Schleier zu lüften, um vollständige Klarheit in die Zwitterstellung des eigenbetrieblichen Rechnungswesens der öff. Hand zu bringen. Aber auch nach vollzogener Umbildung des Rechnungswesens im reichsrechtlichen Sinne ist die Kenntnis der kameralistischen und gemeindlichen Grundanschauungen unbedingte Voraussetzung für ein erfolgreiches Arbeiten auf dem Gebiete der Bilanzprüfung öff. Unternehmungen. Denken wir nur an die Bestimmung des § 96 GFG., die wörtlich wie folgt lautet:

„Die Haushaltsführung, die Vermögensverwaltung und die Rechnungslegung jeder Unternehmung sind so einzurichten, daß sie eine gesonderte Betrachtung der Führung und der Ergebnisse der Unternehmung ermöglichen. Alle Zuwendungen der Gemeinde an die Unternehmung, insbesondere die Gestellung von Personal, die Aufnahme von Schulden durch die Gemeinde für Zwecke der Unternehmung einschließlich ihrer Verzinsung und Tilgung sowie die marktübliche Verzinsung lau-

fender Betriebsmittel der Gemeinde, die der Unternehmung zur Verfügung gestellt sind, ferner Ausgabeerstattungen und besondere Verwaltungskostenbeiträge fallen der Unternehmung zur Last."

Die Verbindungsfäden zwischen Hoheits- und Betriebsfunktionen der Gemeinde sind derart enge, daß man ohne ein breites Wissen kommunaler Einzelfragen nicht auskommt.

b) Damit berühren wir schon die nächste Forderung, die an den Wirtschaftsprüfer zu stellen ist, der auf kommunalem Gebiet arbeiten will. Um ein fachmännisches und objektives Urteil über die 'wirtschaftlichen Verhältnisse' des Betriebes abgeben zu können, müssen ihm die Aufgaben und der Inhalt gemeindlicher Hoheitsfunktionen bekannt sein. Das Fehlen der allgemeinen Kenntnis dieser Dinge verursachte bei den Beratungen der RDV das Hauptkriterium, nämlich das, ob man den öff. bestellten Wirtschaftsprüfer mit der Revision der Regiebetriebe betrauen sollte. Aber mit Recht wurde darauf hingewiesen, daß der aus der Privatwirtschaft kommende Bilanzprüfer sich die Kenntnisse und Erfahrungen auf dem Gebiete der Kommunalverwaltung erwerben und sich bei der Übernahme eines solchen Auftrages stets der Verflechtungen des Betriebs mit der Bürgermeisterei bewußt sein müsse.

Die rein formelle Prüfung ist bei den Gemeindebetrieben in den meisten Fällen rascher vollzogen, als in der Privatwirtschaft, weil der Prüfer auf die geleistete Vorarbeit der örtlichen Revisionsämter zurückgreifen kann, ohne sich der Gefahr auszusetzen, fahrlässig zu handeln. Es dürfte sich sogar empfehlen, mit diesen Gemeindestellen Hand in Hand zu arbeiten, um im Interesse eines raschen Ablaufs der formellen Prüfung und einer möglichst geringen Belästigung des Betriebes sein ganzes Augenmerk auf den materiellen Teil der Revision zu werfen. Diese

spielt eine bedeutend größere Rolle als bei den Gesellschaften, die nach der Aktienrechtsnovelle zu prüfen sind, weil nach dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers die Gemeinden den Umfang ihrer wirtschaftlichen Betätigung auf das unbedingt Erforderlichste einschränken sollen.

Den gemeindlichen Prüfungsämtern ist durch das GFG. ein bestimmter Aufgabenkreis zugeteilt, innerhalb dessen sie die volle Verantwortung tragen. Der Wirtschaftsprüfer hat jedoch im Bericht darauf hinzuweisen, in welchem Umfang er auf die Feststellungen des Prüfungsamtes zurückgegriffen hat. Es ist nicht seine Aufgabe, dolose Handlungen aufzudecken; es sei denn, daß sie zwangsläufig mit den Methoden der Pflichtprüfung hätten erkannt werden müssen. Die kommunale Pflichtprüfung ist grundsätzlich keine Veruntreuungsprüfung.

Der Wirtschaftsprüfer hat zunächst die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung festzustellen und dabei davon auszugehen, daß die Betriebe nach den Grundsätzen der doppelten Buchhaltung zu buchen haben. Wird einfache Buchhaltung oder kameralistische Rechnungslegung vorgefunden, so hat der Prüfer diese Tatsache in seinem Bericht deutlich festzuhalten. Im Rahmen der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses hat der Revisor festzustellen, ob die handelsrechtlichen Bestimmungen in vollem Umfang beachtet worden sind. Dabei muß der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt sein und mit der Inventur und den Geschäftsbüchern übereinstimmen. Hierzu gehört eine Prüfung der rechnerischen Richtigkeit der Bücher. Die formellen Vorschriften des Aktienrechts, insbesondere über die Aufstellung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sind dabei für den Wirtschaftsprüfer nicht bindend, werden aber natürlich praktisch als Richtlinie dienen.

In den Zeiten des Übergangs von der kameralistischen Rechnungslegung zur doppelten Buchhaltung ergibt sich ein wesentlich anderes Vorgehen bei der

Feststellung der formellen Richtigkeit des vorgelegten Rechenschaftsberichtes. Solange die Doppik noch nicht bei allen prüfungspflichtigen Betrieben Eingang gefunden hat, dürften die nachfolgenden Ausführungen in erster Linie für die Wirtschaftsprüfer von Interesse sein, die bisher noch nicht auf kommunalem Gebiete gearbeitet haben.

Als Ausgangspunkt der formellen Revision wird nicht wie bei der kaufmännischen Buchhaltung der Abschluß des Vorjahres zugrunde gelegt, sondern in allen Fällen der nach dem Haushaltsplan aufgebaute Rechenschaftsbericht. Dieser gliedert sich nach Abschnitten und innerhalb der Abschnitte nach Positionen, wobei jede Position, gleichgültig ob es sich um einen Einnahme- oder Ausgabebetrag handelt, wieder in Haushalts (SOLL)- und Rechnungs (JST)-Beträge zerfällt. Die Aufgabe des Wirtschaftsprüfers besteht nun darin, an Hand des Voranschlags zu prüfen, ob ein richtiger Übertrag der Sollziffern in das Hauptbuch und von diesem in den Rechenschaftsbericht vorgenommen wurde. Alsdann muß eine mehr oder weniger umfangreiche Beleg- bzw. Anweisungsprüfung einsetzen, die nach den ortsstatutarischen und gesetzlichen Richtlinien stattzufinden hat. Ihr Umfang ist abhängig von dem Grad der laufenden Überwachung der städtischen Dienststellen und Betriebe durch das Rechnungsprüfungsamt. Da das Hauptbuch in der Kameralistik eine große Rolle spielt, muß dieses vor allem einer eingehenden rechnerischen Nachprüfung unterzogen werden. Nach einer gewissenhaften stichprobenweisen Addition der Istbeträge der einzelnen Positionen sind im nächsten Arbeitsgang die Überträge der Gesamtsummen der Positionen des Hauptbuches in den Rechenschaftsbericht zu prüfen. Diese müssen summenmäßig mit der Hauptbuchzusammenstellung in Einnahme und Ausgabe übereinstimmen. Damit dürfte die formelle Revision einer kameralistisch geführten Buchhaltung abgeschlossen sein. Wichtig ist hierbei zu beachten, daß als Ausgangs-

punkt der Untersuchungen nicht der vorhergegangene Jahresabschluß,sondern der zu prüfende Rechenschaftsbericht dient (degressive Methode).

Unter der Voraussetzung, daß die geprüften Bücher, Belege, Anweisungen und der Rechenschaftsbericht vollständig und ordnungsmäßig geführt sind, kann der Wirtschaftsprüfer den formellen Revisionsvermerk erteilen. Er hat jedoch hinzuzufügen, daß der Abschluß nach der Methode der kameralistischen Rechnungslegung vorgenommen wurde. Dieser Zusatz begründet sich damit, daß wir unter den gesetzlichen Vorschriften, wie sie der Bestätigungsvermerk im Prüfungsbericht verlangt, einen Abschluß nach doppelt kaufmännischer Methode unter Anwendung der handelsrechtlichen Bestimmungen der §§ 260b - 261c HGB verstehen. Es bleibt den Erfahrungen der Praxis überlassen, inwieweit es möglich ist, grundsätzlich für alle Gemeindebetriebe ein einheitliches Bilanzschema zu finden (1), in dem auch die unvermeidbaren Verflechtungen mit der Kämmereiverwaltung ausgedrückt sind. Hier liegt eine wichtige Aufgabe für den Wirtschaftsprüfer, der oft mit der Revision von Gemeindebetrieben zu tun hat. Die Vorteile des wirtschaftlichen Vergleichs einzelner Betriebe zur besseren Erkenntnis ihrer Entbehrlichkeit und Abbaufähigkeit sollen hier nur angedeutet werden.

53 Die materielle Revision

Für den zweiten Teil der Prüfung, der nach dem Bestätigungsvermerk ergeben soll, daß die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes wesentliche Beanstandungen nicht ergeben haben, liegen die Dinge wesentlich schwieriger. Das Gesetz erstrebt einen allmählichen Abbau aller nicht existenzberechtigten Regiebetriebe. Deshalb unterwirft es sie der

---

1) Formblatt im Sinne des § 261d HGB.

Pflichtrevision „zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse". Was der Gesetzgeber und somit die heutige Reichsregierung unter 'nicht existenzberechtigten' Betrieben versteht, haben wir in den vorangegangenen Kapiteln zur Genüge gekennzeichnet. Diese Feststellung ist nicht etwa außerhalb der Revision von dritten Stellen lediglich auf Grund des Prüfungsberichtes zu treffen, vielmehr hat der Bilanzprüfer selbst die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes zu untersuchen. Das ist keine leichte Aufgabe und stellt große Anforderungen an das betriebswirtschaftliche Können des Revisors. Hier wird der Bilanzprüfer praktisch beweisen können, ob er sich des von Staatsminister Dr. Frank geprägten Ehrennamens „Notar der Wirtschaft" würdig erweist (1). Das Amt eines Notars zeichnet sich durch ein besonders Maß von Verantwortung aus, das seinen Träger in ein doppeltes Vertrauensverhältnis stellt. Er muß sowohl das Vertrauen des Staates als auch das der Öffentlichkeit in sich vereinen.

Was hat man aber unter diesen „wirtschaftlichen Verhältnissen des Betriebes" zu verstehen? Nach dem die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand beherrschenden Grundgedanken wird man sagen müssen: alle Tatsachen, die für die Beurteilung der wirtschaftlichen Existenzberechtigung des Betriebes erheblich sind. Die Konkurrenzfähigkeit gegenüber gleichartigen privaten Betrieben muß der Gesichtspunkt sein, der den Bilanzprüfer bei seiner Tätigkeit leitet. Damit ist nicht gesagt, daß er der einzige ist, der für die Entscheidung über Fortführung oder Nichtfortführung des Betriebes Bedeutung hat. Vielmehr können hier sehr wohl auch andere Momente etwa politischer oder kultureller Art in Betracht kommen. Den Revisor hat aber lediglich die wirtschaftliche Seite des Problems zu interessieren, und hierin muß sein Urteil klar und eindeutig im

---

1) in seiner Ansprache anläßlich der Umbildung des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 8.Juni 1933.

Bericht zum Ausdruck kommen. Welche Folgerungen aus dem Ergebnis seiner Tätigkeit gezogen werden, hat der Leiter der Gemeinde bzw. die Aufsichtsbehörde zu entscheiden.

Bei der Feststellung der wirtschaftlichen Existenzberechtigung der Kommunalbetriebe tut der Wirtschaftsprüfer gut, sich an deren Marktverbundenheit zu erinnern. Auch die Gemeindebetriebe sind nicht etwas vollkommen Selbständiges, sondern ein Glied der Gesamtwirtschaft, und deshalb müssen sie sich in ihrer Handlungsweise den marktwirtschaftlichen Grundgesetzen anpassen. Es spielt dabei keine Rolle, ob es sich um Monopol- oder Konkurrenzunternehmungen handelt. Sie alle stehen im Dienste der Volkswirtschaft und sind als Wirtschaftsbetriebe auf Gewinnerzielung angewiesen. Man muß bei dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Kommunalbetriebe bewußt den wirtschaftlichen Faktor von dem staatspolitischen trennen. Beide brauchen nicht immer Gegensätze zu bilden, können aber das rein marktwirtschaftliche Handeln wesentlich beeinflussen. Denken wir z. B. an die Tatsache, daß einem Kraftwerk oder der Straßenbahn die Versorgung eines neuen Siedlungsgebietes trotz privatwirtschaftlicher Unrentabilität auferlegt wird, oder daß ein im Hinblick auf die minderbemittelte Bevölkerung gewählter Tarifaufbau die Rendite des Unternehmens schmälert. Durch dieses isolierte, rein marktwirtschaftliche Denken leistet der Prüfer seinen gesetzlichen Vorschriften in vollem Umfange Genüge. Es ist Aufgabe der Aufsichtsorgane, den Bericht des Wirtschaftssachverständigen nach vernünftigen Grundsätzen in den Gemeindeapparat einzubauen.

Als Unternehmungen haben die gemeindlichen Regiebetriebe ihre Preispolitik so einzurichten, daß sie eine möglichst hohe Gewinnspanne erzielen. Sie müssen bedacht sein, daß diese Spanne im Normalfall mindestens eine landesübliche Verzinsung des investierten Kapitals garantiert. In der konkurrenzierenden Marktwirtschaft strebt diese Gewinnspanne

beim Grenzbetrieb immer mehr dahin, nur die landesübliche Verzinsung abzuwerfen. F. Schmidt (1) versteht unter Grenzbetrieb die Unternehmung, die mit den relativ höchsten Kosten arbeitet, aber zur dauernden Versorgung des Marktes nicht entbehrt werden kann. Diesem Betrieb stehen die Unternehmungen gegenüber, bei denen das arbeitende Kapital mehr als eine Normalverzinsung, nämlich eine Differentialrente, abwirft. Im Normalfall handelt es sich um eine Prämie für besonders gute Leistungen, um die der Betrieb aber ständig kämpfen muß, da die Konkurrenten immer bestrebt sind, ihm seinen Sonderverdienst streitig zu machen. Diese Prämie kann nur erhalten bleiben bzw. vergrößert werden, wenn es dem Betrieb gelingt, seine Kosten im gleichen Maße oder sogar stärker als im Branchendurchschnitt üblich zu senken. Von diesem gegenseitigen Ringen um eine möglichst hohe Differentialrente wird auch der Grenzbetrieb nicht verschont. Bei ihm handelt es sich in erster Linie darum, seine landesübliche Verzinsung auf das arbeitende Kapital zu erhalten, da er andernfalls aus der Reihe der Anbieter des freien Marktes herausgedrängt wird.

Andere Verhältnisse ergeben sich, wenn es einer Unternehmung mit Hilfe staatspolitischer Faktoren gelungen ist, sich eine Monopolstellung einzuräumen. Alsdann verwandelt sich die Prämie für besondere Unternehmerleistung in eine gesicherte Differentialrente, die eine Belastung der Gesamtwirtschaft darstellt.

Damit haben wir die wichtigsten Merkmale marktwirtschaftlicher Verbundenheit jeder Unternehmung wiedergegeben, die auch in gleicher Weise für die Kommunalbetriebe Gültigkeit haben. Unter Abstrahierung aller nicht wirtschaftlichen Momente können wir nunmehr sagen, wann ein Regiebetrieb seine Exi-

---

1) vgl. hierzu die Ausführungen von F. Schmidt in seiner 'Organischen Tageswertbilanz' und in 'Kalkulation und Preispolitik'.

stenzberechtigung verloren hat; dann nämlich, wenn er auf die Dauer gesehen, weniger als die landesübliche Verzinsung auf das investierte Kapital einbringt, und dem Ausfall nicht gemeinnützige Vorteile von entsprechendem Werte gegenüberstehen. Infolge seiner Unfähigkeit, eine Normalgewinnspanne zu erzielen, ist er nicht würdig, dem Verband der Anbieter anzugehören. Nun spielen gerade bei den Eigenbetrieben kommunaler Gebietskörperschaften eine Reihe von Punkten eine maßgebende Rolle, um den Betrieb trotzdem als Anbieter auf dem freien Markt bestehen zu lassen. Sie können kultureller, staatspolitischer Natur sein und sind von dem Wirtschaftsprüfer sachlich und objektiv herauszustellen, geben ihm aber nach dem Willen des Gesetzgebers nicht das Recht, über deren Notwendigkeit ein Urteil zu fällen. Der Revisor hat lediglich die wirtschaftlichen Verhältnisse zu betrachten und danach seinen Bestätigungsvermerk am Ende des Berichts abzufassen. Die letzte Entscheidung darüber, ob der Betrieb unter Beachtung sämtlicher Merkmale (wirtschaftlicher, kultureller, staatspolitischer usw.) abbaufähig und entbehrlich ist, hat die Aufsichtsbehörde der Gemeinde zu treffen.

Gemeinden unterhalten aber nicht nur Betriebe, die als Konkurrenten der freien Wirtschaft auftreten, sondern sind auch im Besitz einer Reihe von Monopolbetrieben. Diese vorwiegend als Versorgungs- und Verkehrsunternehmungen tätigen Eigenbetriebe stecken in den meisten Fällen recht erhebliche Monopolgewinne ein und bilden daher eine ergiebige Einnahmequelle für den Finanzdezernenten. Wegen der verhältnismäßig hohen Nachfrage und der breiten Basis im Absatz ihrer Produkte und Leistungen sind sie in der Gestaltung der Gewinnspanne ziemlich frei. Gerade diese Kommunalbetriebe sind aus psychologischen Gründen am wenigsten geneigt, ihre Kosten zu senken, weil sie in der Preisgestaltung große, wenn auch keine volle Beweglichkeit nach

oben besitzen. Deshalb wird bei ihnen dem Wirtschaftsprüfer am dringlichsten die Aufgabe zufallen, mit Hilfe eines klaren Rechnungswesens genaue Kalkulations- und Rentabilitätsverhältnisse zu schaffen. Es soll aber niemals Aufgabe sein, im Rahmen des Prüfungsprogramms, eine Wirtschaftlichkeits- und Organisationsprüfung durchzuführen; dafür gibt ihm die zur Verfügung stehende Zeit nicht die notwendige Gelegenheit. Seine Tätigkeit beschränkt sich vielmehr auf die Feststellung und Nachprüfung des Vorhandenen unter Auswertung der tatsächlich greifbaren Zahlenergebnisse. Zeigt es sich, daß das Rechnungswesen nicht in der Lage ist, die erforderlichen Unterlagen zur Ermittlung der wirtschaftlichen Verhältnisse zu liefern (1), so hat er diesen Mangel in seinem Bericht niederzulegen. Es ist dann oberste Pflicht der Aufsichtsbehörde, im Rahmen der ihr durch das GFG. erteilten Befugnisse, Abhilfe zu schaffen. Dabei erweist es sich als ratsam, mit der nunmehr einzuleitenden Organisationsprüfung den gleichen Bilanzrevisor zu beauftragen, da dieser am besten beurteilen kann, inwieweit das Rechnungswesen den gesetzlichen Anforderungen nicht entspricht.

Bei den städtischen Monopolbetrieben wird es sich also weniger darum handeln, diese auf ihre Abbaufähigkeit hin zu prüfen, als vielmehr auf eine Kostensenkung durch genaue Kostenermittlung und Feststellung der Rentabilität hinzuwirken. Gerade das national-sozialistische Wirtschaftsprogramm fordert das öff. Eigentum an allen lebenswichtigen Monopolbetrieben insbesondere an den Versorgungs- und Verkehrsbetrieben. Die Gefahr eines Monopolmißbrauches infolge Ausbeutung der Konsumenten durch übergroße Monopolrente ist für Betriebe in der öff. Hand gewiß nicht kleiner als bei privatwirtschaft-

---

1) und das wird vor allem in der Übergangszeit der Fall sein,

licher Regelung; es ist aber gerade der Sinn ihrer Kommunalisierung, daß, wenn schon die Gefahr des Mißbrauchs in der Preisgestaltung besteht, der übermäßige Ertrag wenigstens der Allgemeinheit und nicht einer privaten Gruppe zugute kommt.

Wir stehen, im Gegensatz zu Dr. van Aubel (1), auf dem Standpunkt, daß sich der Wirtschaftsprüfer in seinem Revisionsbericht auch mit der Höhe der Monopolpreise auseinandersetzen muß. Wenn die Revisionsgesetzgebung von ihm die Ergründung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes verlangt, so bildet die Preispolitik einen erheblichen Faktor in der Gestaltung des Gesamterfolges. Dies gilt in erster Linie für die Verkehrsunternehmungen der Gemeinden. Wie viele Straßenbahn-Betriebsdirektoren und mit ihnen die Finanzdezernenten mußten erfahren, daß das Maximum des Erfolges keineswegs mit dem Maximum der Preise identisch ist. Es ist eine irrige Auffassung, wenn vielfach angenommen wird, daß die Monopolbetriebe durch willkürliche Preisgestaltung eine dankbare Finanzquelle für das Loch im Stadtsäckel darstellen. Diese Meinung hat in Deutschland dahin geführt, daß sehr viele Verkehrsunternehmungen heute einen Zuschuß erfordern, der bei wirtschaftlicher Preispolitik hätte vermieden werden können. Es darf also für den Wirtschaftsprüfer das Moment der Finanzzuschläge auf gewisse Tarife keine Schranken bilden, eine Untersuchung über einen angemessenen Preis durchzuführen. Wenn aber der Gemeindeleiter glaubt, aus sozialen Erwägungen für gewisse Schichten der Bevölkerung oder für bestimmte Gebietsteile von der Wirtschaftlichkeit abzuweichen, dann hat sich der Revisor hierüber jeder Kritik zu enthalten.

So tritt die Untersuchung der R e n t a b i l i t ä t der Kommunalbetriebe in den Mittelpunkt

---

1) vgl. dessen Artikel 'Zweck und Umfang der Pflichtprüfung der Gemeindebetriebe' in der Zeitschrift 'Der Gemeindetag' 27.JG.1933, vom 15.Juli 1933.

der materiellen Revision. Sie gilt als Maßstab für den Grad der Existenzberechtigung und für die Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse. Je sorgfältiger diese Prüfung vorgenommen wird, um so mehr kommt der Prüfer den Absichten des Gesetzgebers entgegen.

Die Ermittlung der Rentabilität öffentlicher Betriebe ist aber ein recht schwieriges Problem, denn einmal ist die Höhe des Eigenkapitals in den seltensten Fällen bekannt, zum anderen kommt dem Gewinn meist eine andere Bedeutung zu. Beim Privatbetrieb setzt man voraus, daß er nach rein privatwirtschaftlichen Gesichtspunkten handelt. Bei den öffentlichen Betrieben ist ein Handeln nach vorwiegend privatwirtschaftlichen Grundsätzen in vielen Fällen nicht möglich; denn über dem Eigeninteresse der Unternehmung steht das Gesamtinteresse der kommunalen Gebietskörperschaft. Allerdings ist es für solche Betriebe erstrebenswert, die Untersuchung, soweit abrechnungstechnisch überhaupt möglich, darauf abzustellen, als ob es auf die Feststellung der privatwirtschaftlichen Rentabilität ankomme. Dabei ergeben sich zwei verschiedene Rentabilitäten, je nachdem, ob man den isolierten Betrieb oder die Gemeinde als Finanzkörper, als Fiskus, betrachtet. Es erscheint uns aber dringend erforderlich, im Interesse der Vergleichbarkeit mit entsprechenden Betrieben der Privatwirtschaft, diese Trennung vorzunehmen. Damit geht die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand weit über den Inhalt der materiellen Prüfung der Aktiengesellschaften hinaus. Man darf indessen diesen Unterschied nicht allzusehr überschätzen; denn schließlich soll die Revision der Regiebetriebe nicht ins Uferlose führen.

6 Die Anpassung der Buchhaltung an die Zwecke der Pflichtprüfung.

60 Allgemeines.

Bei der Betrachtung der vom Reich geschaffenen Revisionsgesetzgebung über die Pflichtprüfung kommunaler Betriebe erwähnten wir, daß der Gesetzgeber zwar nicht formell, wohl aber dem Sinne nach die Anwendung der doppelten Buchhaltung verlangt. Unsere Meinung wird durch die Sachbearbeiter der RDV im Reichswirtschaftsministerium bekräftigt, die aus der Fassung des § 4 RDV die alleinige Verwendung der kaufmännischen Buchhaltungsmethode herleiten (1). Ohne uns jedoch in den Streit formal-juristischer Auslegungen einzulassen, kommen wir auf einem ganz anderen Wege zu der Erkenntnis, daß nur die Doppik den Anforderungen des Gesetzes in vollem Umfange gerecht werden kann.

Der Zweck der Revisionsgesetzgebung über die Prüfungspflicht der Gemeindebetriebe ist nach dem Willen des Gesetzgebers darin zu suchen, einen allmählichen Abbau aller nicht lebensfähigen und existenzberechtigten Regiebetriebe herbeizuführen, mit dem Ziele, eine unzulässige Konkurrenzierung der freien Wirtschaft abzustellen. Um dieses Ziel zu erreichen, soll eine Prüfung der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse stattfinden, um exakte Vergleiche mit entsprechenden Privatbetrieben zu ermöglichen. Aus der marktwirtschaftlichen Verbundenheit der Kommunalbetriebe muß das Rechnungswesen aber so ausgebaut sein, daß es dem Wirtschaftsprüfer die Möglichkeit gibt, sich über den Grad der Wirtschaftlichkeit ein genaues Bild zu machen.

---

1) vgl. a.a.O. § 4 RDV, Kommentar von Zee-Heraeus und Rasch.

Solange das Rechnungswesen diesen Anforderungen nicht entspricht, kann der Revisor über die Lebensfähigkeit des Betriebes innerhalb der Reihe der Anbieter kein Urteil fällen. Er ist nicht in der Lage zu sagen, ob er einen Betrieb mit großer Gewinnspanne vor sich hat, oder ob der Betrieb noch nicht einmal die landesübliche Verzinsung des investierten Eigenkapitals erbringt. Wir kommen also zu dem Ergebnis, daß zur Ermittlung der wirtschaftlichen Verhältnisse eine genaue Rentabilitätserrechnung nötig ist. Diese kann aber nur auf dem Wege über ein gut arbeitendes Rechnungswesen erzielt werden. Die Buchhaltung, als wichtigstes Teilgebiet des Rechnungswesens, muß ein wertvolles Werkzeug zur Erkenntnis des Betriebslebens verkörpern. Nachstehende Ausführungen wollen deshalb den Beweis erbringen, daß die kameralistische Rechnungslegung aus allen prüfungspflichtigen Betrieben auszumerzen ist, und daß an deren Stelle das System der doppelten Buchhaltung zu treten hat. Die Verwaltungsbuchhaltung erscheint uns nicht in der Lage, die Hauptaufgaben eines ordentlichen Buchhaltungssystems, nämlich genaue Darstellung der Vermögenslage und der Vermögensänderungen mit dem Ziele einer exakten Erfolgsausweisung, zu erfüllen.

Wir beschränken uns bewußt auf die betriebliche Seite der gemeindlichen Betätigung und lassen die Frage unberührt, ob auch die doppelte Buchhaltung in der Hoheitsverwaltung einzuführen ist. Es gibt eine Reihe von Autoren und Verwaltungspraktikern, die auch hier der Doppik den Vorrang einräumen; aber ebenso groß ist die Zahl ihrer Gegner. Was wir hier über die prüfungspflichtigen Betriebe ausführen, gilt in gleicher Weise von allen anderen Wirtschaftsunternehmungen der öff. Hand, gleichgültig in welcher juristischen Form sie betrieben werden.

Wenn wir von der Doppik und ihrem Jahresabschluß sprechen, so schließen wir uns den geltenden handelsrechtlichen Vorschriften der Aktienrechtsnovelle

an. Es würde dem Zweck der Arbeit nicht entsprechen, des Beweises auf die verschiedenen Bilanztheorien und ihre Stellung gegenüber der Kameralistik einzugehen. Hier handelt es sich um die Erbringung des Nachweises, daß die Kameralrechnung nicht in der Lage ist, die Ziele der Revisionsgesetzgebung zu erfüllen. Die Entwicklung drängt heute zwangsläufig immermehr dahin, den Anwendungskreis der Bilanzierungsvorschriften der §§ 260b ff. HGB. zu erweitern; denn man will erreichen, daß private und öffentliche Wirtschaft durch Schaffung ähnlicher Verhältnisse vergleichbar werden.

61 Darstellung der Grundsätze der kameralistischen und der doppelten Buchhaltung.

610 Buchhaltungsunterbau.

Bei der kameralistischen Buchhaltung sind zu unterscheiden der ursprüngliche, reine Typ, wie er heute noch vielfach in staatlichen Betrieben angewendet wird, ferner die zweite von Österreich übernommene Art der reinen Kameralrechnung, die eine Verbesserung im kameralistischen Sinne darstellt, schließlich die sog. gehobene kameralistische Buchhaltung, wie sie sich in den letzten Jahrzehnten entwickelt hat. Doch ist mit diesen Bezeichnungen der Begriff Kameralbuchhaltung noch nicht erschöpft; denn außer diesen Hauptspielarten gibt es noch Unterarten, wobei als unterscheidendes Merkmal die in der Praxis vollzogene größere oder geringere Annäherung an die Prinzipien und Formen der kaufmännischen Buchhaltung in Betracht kommt.

Im Gegensatz hierzu steht die kaufmännische Buchhaltung, die in die einfache und in die doppelte Buchhaltung zerfällt. Letztere tritt in verschiedenen Spielarten auf, die aber sämtlich von den gleichen Grundideen beherrscht werden und nur

in formeller Hinsicht auseinandergehen. Die einfache Buchhaltung hat heute im Wirtschaftsleben nur noch für die kleinen Betriebe Bedeutung. Sie ist zumeist in Mittelbetrieben ausgeschaltet und kommt für Großbetriebe wohl kaum noch in Betracht - soweit nicht steuerliche Verschleierungsgründe mitsprechen -. Da wir es bei den kommunalen Wirtschaftsbetrieben in der Hauptsache nur mit Großbetrieben zu tun haben, beschränken sich unsere Ausführungen auf eine Gegenüberstellung von Doppik und Kameralrechnung.

Grundlage der kameralistischen Buchhaltung ist der Gemeindeetat, der sich auf den Haushaltsplänen für die einzelnen Verwaltungszweige aufbaut. Alljährlich wird für jeden gemeindlichen Erwerbsbetrieb ein Haushaltsplan aufgestellt, der sich in Einnahmen und Ausgaben gliedert, die entweder mit korrespondierenden Bezeichnungen getrennt behandelt, oder, was als Verbesserung zu erachten ist, einander direkt gegenüber gestellt werden. Die Einnahmen und Ausgaben zerfallen wieder in eine Reihe von Unterabteilungen, in die dann die veranschlagten Zahlen in SOLL=Spalten eingesetzt werden. Durch die starke rechtliche Verankerung jeder einzelnen Position in Bezug auf Überschreitung, Zweckgebundenheit usw. unterscheidet sich der endgültig verabschiedete Etat ganz wesentlich von dem Wirtschaftsplan (Budget) der Industrie. Das Kennzeichen der kameralistischen Wirtschaftsführung ist gerade diese strenge Bindung des Wirtschaftens an den Haushaltsplan nach Zweck und Ansatz. Dadurch erhält das kameralistische Wirtschaften eine gewisse Spröde und Unelastizität, die sie zur gewinnbringenden Führung werbender Betriebe ungeeignet machen. Auf dieser Grundlage baut sich die Kameralrechnung auf, beherrscht von dem Prinzip der Kontrolle der getreuen Ausführung des Voranschlags. Denn da sich Verwaltung und Kassenführung nicht in einer Hand befinden, ist die ganze Buchführung darauf zugeschnitten, nachzuweisen, ob Anordnung und Ausführung überein-

stimmen.

Im Gegensatz hierzu bildet die Grundlage der kaufmännischen Buchhaltung die Inventur, so daß sich als Differenz zwischen Aktiven und Passiven das Reinvermögen ergibt, zu dem dann das Ergebnis des folgenden Jahresabschlusses zur Feststellung der Vermögensveränderung in Beziehung gebracht wird. Demzufolge ist in den kaufmännische Buchhaltung verwendenden Unternehmungen, in denen sich Verwaltung und Kassenführung in der Hand derselben Persönlichkeit, des Unternehmers, befinden, die Buchführung von der Tendenz geleitet, nachzuweisen, ob das im Betrieb arbeitende Eigenkapital dem Unternehmer Gewinn bringt und in welcher Höhe.

Wie erklärt es sich, daß der gegenwärtigen, praktischen Kameralrechnung eine einheitliche Handhabung vollkommen fehlt? Hierfür sprechen verschiedene Gründe. Es ist einmal die geschichtliche Entwicklung der Verwaltungsbuchhaltung, die verschiedene Epochen in ihrer Angleichung an die Erfordernisse moderner Kommunalwirtschaft kennt. Je nach dem Grade der Fortschrittlichkeit sind die Gemeinden in einer dieser Perioden stehen geblieben. Ein weiterer Grund der Verschiedenartigkeit besteht darin, daß die Pflege der kameralistischen Rechnungsführung seit langem der wissenschaftlichen Behandlung entrückt worden ist. Eine den neuzeitlichen Verhältnissen entsprechende, vollkommen ausgebaute Lehre der gesamten Kameralistik gibt es daher nicht. Die Folge davon ist, daß der Verwaltungsanwärter nicht an einem allgemein anerkannten Vorbild herangebildet wird. Er lernt nur die gerade dort eingeführte Kameralrechnung und glaubt nun, den Kern der Kameralistik erfaßt zu haben. Durch die Kenntnis des durch behördliche Vorschriften eingeengten Rechnungswesens sträubt er sich, mit dem kaufmännischen Rechnungsapparat bekannt zu werden, dem diese starren Bindungen fremd sind. Die Zersplitterung des Rechnungswesens bei unseren deutschen Gemeinden ist derart groß, daß das Fehlen einer theoretischen Grundlage

besonders bedauert werden muß. Hinzu kommt noch ein weiterer Grund für die Verwirrung und den schlechten Zustand im öff. Rechnungswesen. Die einseitige verwaltungsrechtliche Vorbildung brachte viele ungeeignete Personen an wirtschaftlich verantwortliche Stellen, die sich als Reformatoren der Kameralrechnung und ihrer Belebung mit sog. wirtschaftlichem Geist versuchten.

Trotz aller Verschiedenheiten in der praktischen Handhabung des kameralistischen Rechnungswesens, wie sie die kaufmännische Buchhaltung nicht aufzuweisen hat, gibt es doch einige Grundtatsachen, die überall vorhanden sind und damit den allgemeinen Charakterzug der Kameralistik hervorbringen:

Durch die Übernahme der in Österreich entwickelten Kameralbuchhaltung kommt in den deutschen Gemeinden eine doppelte Buchungsbezeichnung (IST- u. SOLL- Buchungen) vor, die jedoch mit der Soll- und Habenseite der kaufmännischen Buchhaltung nichts gemein hat, sondern lediglich dazu bestimmt ist, den Nachweis über die Ausführung des Haushaltsplanes zu liefern. Das Hauptbuch zerfällt dem Voranschlag gemäß in Einnahmen und Ausgaben. Innerhalb dieses Rahmens werden für jeden Etatsansatz unter Freihaltung eines dem voraussichtlichen Bedürfnis entsprechenden Raumes Unterabteilungen gebildet. In den SoLL-Spalten des Hauptbuches werden die von der Kommunalverwaltung veranschlagten Einnahmen und Ausgaben der einzelnen Unterabteilungen der Betriebsrechnung für das Rechnungsjahr aufgenommen, während die IST-Spalten die wirklich im Laufe des Jahres eingegangenen und verausgabten Beträge enthalten. Diese einfache Gegenüberstellung wird wesentlich durch die Beifügung des „Reste-SOLLs" erschwert (1), sowie durch die naturnotwendig eintretenden Änderungen des Voranschlag-SOLLs; alles zusammen ergibt das wirkliche SOLL. Die gemäß dem

---

1) d.h. den unerledigt gebliebenen Teilen des vorjährigen 'wirklichen SOLLs'.

Voranschlag in Titeln zusammengefaßten Ansätze haben eine völlig selbständige Stellung und stehen in keinerlei Zusammenhang mit den übrigen Titeln und somit der gesamten Betriebsrechnung. Sie bilden also lediglich lose Glieder. Infolgedessen besteht die Möglichkeit, daß die Übertragung von Geschäftsvorfällen vergessen wird und diese dann verloren gehen, eine Gefahr, die bei der doppelten Buchhaltung mit ihrer Selbstkontrolle ausgeschlossen ist. Durch das Fehlen der Sachkonten nimmt die Kameralbuchführung keine organische Eingliederung der Forderungen und Schulden vor. Sie kennt nur Kassenbuchungen und weist am Jahresschluß deshalb nur die erledigten Forderungen und Schulden additionsmäßig aus. Demgegenüber berücksichtigt die Doppik in ihrem Abschluß alle im betreffenden Geschäftsjahr zur Entstehung gelangten Forderungen und Schulden, auch soweit sie noch nicht eingezogen oder bezahlt sind. Die Kameralistik verfolgt eben andere Ziele. Sie interessiert sich nicht für den wirtschaftlichen Erfolg einer Unternehmung, sondern übt in erster Linie eine Kontrolle der Kassengebarung aus und befaßt sich demzufolge nur mit dem Geldvermögen. Eine Grundbuchung der Kreditfälle gibt es bei ihr überhaupt nicht.

611 Die Jahresabschlußrechnung.

6110 Die reine Kameralistik.

Entsprechend den verschiedenartigen Grundsätzen, von denen die kameralistische und die kaufmännische Buchhaltung geleitet werden, und entsprechend dem zur Erreichung ihrer Ziele verschieden zugeschnittenen Unterbau, zeigt auch der Jahresabschluß beider Buchhaltungsarten ein eigenartiges, voneinander

abweichendes Gepräge.

Wie schon erwähnt, liegt der Kameralrechnung der Haushaltsplan zugrunde, der lediglich den Geldverkehr, d.h. die Einnahmen und Ausgaben der Kommunen und nicht das Betriebsvermögen enthält. In den Voranschlag werden die Erträgnisse an beweglichem Vermögen sowie die sonstigen Ausgaben eingestellt. Am Jahresabschluß erfolgt dann eine Hauptzusammenstellung der Ansätze und Titel des Hauptbuches, die mit der Anordnung des Haushaltsplanes übereinstimmt. Im Vordergrund des Interesses steht die Frage, ob die Gelder bestimmungsgemäß eingegangen sind und ausgegeben wurden. Durch Saldierung der sich aus dem Rechenschaftsbericht ergebenden Kasseneinnahmen und -ausgaben wird der Überschuß bzw. der Zuschuß ermittelt, der dann fälschlicherweise als Gewinn oder Verlust auftritt. Ein derartiges Vorgehen entspricht in keiner Weise den Anforderungen richtiger Erfolgsnachweisung, da der an die Kämmereiverwaltung abzuführende Überschuß nicht mit dem tatsächlich erzielten Gewinn übereinstimmt. Es muß deshalb auch der Gedanke von Anfang an abgelehnt werden, wonach man in dem nach rein kameralistischem Muster gewonnenen Jahresabschluß einen gleichwertigen Ersatz für eine kaufmännische Gewinn- und Verlustrechnung erblickt. Ebenso ist jeder Versuch zwecklos, durch nachträgliche Umgestaltung des kameralistischen Abschlusses zu einer wirklichen Erfolgs-und Vermögensdarstellung zu gelangen.

6111 Die gehobene Kameralistik.

Die Mängel der reinen Kameralistik traten noch nicht in Erscheinung zu einer Zeit, in der die Kommunen keine Wirtschaftsbetriebe hatten. Für die Rechnungslegung der einzelnen Dienststellen der Hoheitsverwaltung genügte die bisherige Kontrollmög-

lichkeit sämtlicher Kassenvorgänge vollständig. Jedoch mit zunehmender wirtschaftlicher Betätigung unserer deutschen Gemeinden machte sich in Verbindung mit dem kaum mehr steigerungsfähigen Stand der Gemeindeumlagen das Bedürfnis nach klarer Gewinnausweisung geltend. In erster Linie waren es die Betriebsleiter, die den Unterschied zwischen kameralistischem Überschuß und tatsächlich erzieltem Gewinn erkannten. Nur schwer drangen sie mit ihrer Anschauung bei den Finanzdezernenten durch, da diese nichts von wirtschaftlichem Denken wissen wollten, weil sie glaubten, jedes Zugeständnis ginge auf Kosten kameralistischer Tatsachenverbuchung. Getreu den kameralistischen Grundsätzen mußte deshalb die Differenz zwischen Kasseneinnahmen und -ausgaben weiter als Überschuß errechnet und als Gewinn abgeführt werden, da der nach realen Geldvorgängen buchende Kameralrechner keine Bestandsbewertung und keine Abschreibungsmethoden kennt. Für ihn ist die Beschaffung von Vermögensteilen ein einmaliger kassenmäßiger Vorgang, der zu Anschaffungspreisen inventarisiert nicht hingegen bilanziert wird.

Erst allmählich entstand aus dem Dualismus wirtschaftlicher und verwaltungsrechtlicher Anschauungen die sog. gehobene oder verbesserte kameralistische Buchhaltung. Auch hier schließt sich die Schlußrechnung eng an den Voranschlag an. Sie weist in den einzelnen Titeln und Unterabteilungen ebenfalls Kasseneinnahmen und -ausgaben aus, und über Aktivvermögen und -schulden ist in dem Abschluß nichts weiter gesagt, als daß unter den Ausgaben zwei Posten für Verzinsung und Tilgung aufgeführt sind. Die Angaben sind meist so beschränkt, daß ohne nähere Erläuterungen aus ihnen nicht auf das im Anleiheweg beschaffte Kapital geschlossen werden kann. Ohne Kenntnis des überlassenen Eigenkapitals ist aber eine Rentabilitätserrechnung überhaupt nicht möglich. Soweit Vermögensnachweise geführt

werden, bilden diese keinen inneren Bestandteil der kameralistischen Schlußrechnung. Sie ersetzen im Höchstfalle die Inventur, wie sie der kaufmännischen Buchhaltung zugrunde liegt.

Aber auch diese gehobene Kameralrechnung ist von Fehlern behaftet, die schwerwiegende Folgen auf die Gestaltung des Betriebserfolges kommunaler Konkurrenzunternehmungen nach sich ziehen. Der Fehler beruht darin, daß jeder Vermögenszuwachs als Betriebsausgabe erscheint und infolge der kameralistischen Gewinnermittlungsmethode den Erfolg schmälert. Wird diese aus der kameralistischen Zwecksetzung richtige Behandlung aller Fälle auf die gesamte Betriebstätigkeit der Gemeinden übertragen, so ergibt sich ein Zerrbild in der Erfolgsdarstellung kommunaler Unternehmungen. Der Betriebsleiter läßt sich in seinen falschen Rechnungsvorstellungen dazu verleiten, zur Erzielung großer Kassenüberschüsse möglichst wenig Anschaffungen vorzunehmen. Erkennt er jedoch den Mangel kameralistischer Rechnungslegung, so entzieht ihm der Stadtkämmerer die Befugnis zur Vornahme größerer Betriebsinvestitionen. Dadurch erklärt es sich, daß bei dem heutigen Finanzelend unserer Städte aus einer falschen Wertvorstellung heraus der betriebliche Zustand der Gemeindeunternehmungen geradezu katastrophal ist.

Die volkswirtschaftliche Bedeutung einer konjunkturhemmenden Wirkung, wie sie die kameralistische Handlungsweise bei etwa 50.000 deutschen Gemeinden hervorrufen kann, sei nur angedeutet. Neben verminderter Auftragserteilung an die Privatwirtschaft und erhöhter Arbeitslosigkeit einer breiten Masse von Abnehmern der Erzeugnisse an Gas, Wasser und elektrischer Kraft treten erhöhte Wohlfahrtslasten und geringere Steuereinnahmen. Aber dieses auf Erzielung eines möglichst hohen Kassenüberschusses gerichtete Streben verursacht noch weitere Rückschläge in der Zukunft. Infolge des technischen Fortschritts wird das Werk konkurrenzunfähig und aus der Reihe der Anbieter ausgestoßen; es sei denn,

daß es durch gemeindliche Subventionspolitik noch längere Zeit fortdauernden Schaden anrichtet. Handelt es sich um ein kommunales Monopolunternehmen, so kann außerdem durch unberechtigte Preispolitik eine übermäßig hohe Belastung der Konsumenten des Abnehmerbezirkes eintreten.

6112 Einzelprobleme.

Auf Grund vorstehender Ausführungen müssen wir sowohl der reinen wie auch der gehobenen Kameralistik die Fähigkeit absprechen, als Grundlage für eine exakte Erfolgsermittlung zu dienen. Prof. E. Walb versucht trotzdem durch Umformung der kameralistischen Jahresrechnungen, deren Eignung für eine Erfolgsdarstellung der Betriebe nachzuweisen (1). Er geht dabei so vor, daß er durch Entnahme von Einzeldaten aus dem kameralistischen Abschluß und durch Bildung der noch fehlenden Glieder eine Gewinn- und Verlustrechnung im kaufmännischen Sinne entwickelt. Im Höchstfalle erhält er dadurch einen Überblick über das tatsächlich erzielte Gesamtergebnis, niemals aber einen Einblick in die Quellen, aus denen dieser Ertrag fließt. Damit ist aber noch keineswegs die Fähigkeit der Kameralistik erwiesen, ein Werkzeug zur Erkenntnis des Betriebslebens zu sein. Im übrigen heißt es einer auf ganz andere Zwecke abgestellten Verwaltungsbuchhaltung Gewalt antun, wenn man ihr nachträglich eine Vermögensbilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung aufpfropft, nur um ihre Eignung für betriebliche Zwecke zu beweisen. In gleicher Weise mußten alle bisherigen Versuche, durch Kombination von Kameralrechnung und Doppik die kameralistische Jahresrechnung in eine kaufmännische Ergebnisrechnung umzu-

---

1) E. Walb, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Bln. 1926, S. 208 ff.

wandeln, erfolglos bleiben, weil sie lediglich einen Kompromiß an die Unfähigkeit gewisser Beamten der Hoheitsverwaltung darstellen, die sich nicht mit den wirtschaftlichen Rechnungsmethoden vertraut machen können. Es muß dies einmal ganz offen ausgesprochen werden; denn es verträgt sich nicht mit den Grundsätzen sparsamer Wirtschaftsführung im Sinne der neuen Revisionsgesetzgebung, daß durch das Überwiegen des juristisch vorgebildeten Elementes in der öffentlichen Wirtschaft ein Rechnungswesen in einen Organismus eingespannt wird, das ausgezeichnete Kontrollmöglichkeiten bietet, aber der Ermittlung des Betriebserfolges fremd gegenüber steht. Dabei ist die neuerliche Tendenz der Privatwirtschaft einer Propagandierung des Budgetgedankens nicht zu verwechseln mit den Buchungsmethoden nach gehobenen kameralistischen Gesichtspunkten. Während das Budgetieren eine wertvolle Ergänzung des Rechnungswesens im Interesse einer Günstigergestaltung des Geschäftserfolges darstellt, bedeutet die Vermengung kameralistischer mit kaufmännischen Buchungsmethoden die Beibehaltung der früheren formalen, unlebendigen Betrachtungsweise des Rechnungswesens.

Die im Nachfolgenden wiedergegebene Stellung der reinen wie auch der gehobenen Kameralistik zum Abschreibungsproblem und die Nichtbeachtung des Kapitalvermögens zeigen am deutlichsten die Unfähigkeit dieser Verwaltungsbuchhaltung, den Zwecken der Revisionsgesetzgebung zu dienen. Gerade die richtige Behandlung der Abschreibungen ist von wesentlicher Bedeutung für eine richtige Erfolgsausweisung. Andererseits kann aber aus dem Fehlen des Kapitalvermögens nicht auf die Rentabilität geschlossen werden, was wiederum verhindert, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeindebetriebe zu prüfen.

61120 Abschreibungen.

Bei der Untersuchung dieses Problems muß unterschieden werden zwischen Gemeinden, deren Betriebe nach rein kameralistischen Gesichtspunkten arbeiten, und solchen Gemeinden, bei denen in der Buchführung kaufmännische Bewertungsgrundsätze in mehr oder weniger starkem Umfange Eingang gefunden haben. Betriebe der ersteren Art kennen Abschreibungen, wie sie die Privatwirtschaft anzuwenden pflegt, überhaupt nicht, und ihr Einzelhaushaltsplan enthält im Rahmen des Gesamtetats nur eine Gegenüberstellung von tatsächlichen Kasseneinnahmen und -ausgaben. Neben den allgemein üblichen Posten für Unterhaltungen und Reparaturen der Betriebsgegenstände erscheinen nur Einzelpositionen für die Beschaffung neuer Inventarstücke, die den Charakter einmaliger Geldausgaben tragen. In einem entweder im Betrieb selbst oder bei der Stadtkämmerei geführten Vermögensverzeichnis (Lagerbuch) werden die beschafften Gegenstände zu Anschaffungs- oder Herstellungpreisen registriert, ohne einer laufenden Wertberichtigung durch Abnutzung, technische Überholung oder Geldwertänderung usw. unterzogen zu werden. Diese Inventarisierung ist keineswegs Bestandteil des Jahresabschlusses, sondern sie ist bisweilen der Kenntnis der Betriebsleitung vollkommen entzogen. Praktische Fälle zeigten dem Verfasser, daß diese meist bei der Kämmereiverwaltung geführten Vermögensverzeichnisse beträchtliche Abweichungen von dem tatsächlichen Inventarbestand aufwiesen, die vor allem darauf zurückzuführen waren, daß abgängige Vermögensteile nicht gelöscht wurden. Abschreibungen widersprechen dem Kameralgedanken der Nichtberücksichtigung von Vermögensteilen und dem Grundsatz, nur reale geldmäßige Vorgänge zu verbuchen. Ist ein Betriebsteil unbrauchbar geworden, so wird er ausrangiert, und die Ersatzbeschaffung über die

Etatsposition „Neubeschaffungen" angewiesen. Der Zugang wird mit dem Anschaffungspreis im Lagerbuch aufgenommen. Ob auch das ausgeschiedene Inventarstück gelöscht wird, richtet sich nach der Ordnungsmäßigkeit der sog. „Lagerkarteien", die aber auch dann keine Löschung vorsehen, wenn beispielsweise der Gegenstand in seine Einzelbestandteile zerlegt wurde, oder in irgendeinem Schuppen seinem weiteren Schicksal überlassen bleibt. Findet ein Wirtschaftsprüfer bei Abwicklung seines Prüfungsauftrages solche Verhältnisse vor, so bleibt ihm nichts anderes übrig, als eine vollkommen neue Inventur aufzunehmen,da es sich um eine mengen- und wertmäßige Überhöhung sämtlicher Betriebsmittel handelt.

Bei der Nichtbeachtung von Abschreibungen können bei gleichbleibenden Schulden und sinkendem Wert der beschafften Vermögensgegenstände Jahr für Jahr Überschüsse errechnet werden, bis infolge vollständiger Unbrauchbarkeit Betriebsteile ausgeschieden werden müssen. Die zu ihrem Ersatz getätigten Aufwendungen erscheinen als Ausgaben in der Schlußrechnung und bewirken eine beträchtliche Verringerung des Saldos zwischen Einnahme- und Ausgabeseite. Die Folge hiervon ist, daß zum Schaden jeglicher Kontinuität das Ergebnis des letzten Jahres für die Fehler der Vorjahre einzutreten hat. Der ausgewiesene Saldo steht also in keinem Verhältnis zu der wirklichen Leistung des Unternehmens und kann auch nicht als Maßstab für eine erfolgreiche Stellung in der Gesamtwirtschaft angesprochen werden.

Auf der Suche nach einem Ersatz für die notwendigen Abschreibungen stößt man in dem Abschluß der reinen Kameralrechnung auf einen Posten für „Tilgung der Anleiheschulden". Bei der Gründung und Errichtung von Eigenbetrieben gehen die Kommunen meist so vor, daß sie das notwendige Betriebskapital auf dem Anleiheweg beschaffen und in jährlichen

Raten durch das Unternehmen tilgen lassen. Es soll hier keineswegs die Meinung vertreten werden, daß wir auf indirektem Weg einen vollwertigen Ersatz für die Abschreibungen gefunden hätten, sondern wir wollen nur auf die gleichgerichteten Tendenzen hinweisen, die unter gegebenen Umständen der Wirklichkeit recht nahe kommen können. Unumgängliche Voraussetzung ist natürlich, daß der Prozentsatz der Tilgung einer durchschnittlichen Gesamtabschreibungsquote entspricht. Diese Voraussetzung wird aber durch die Praxis nicht erfüllt, da sie gewöhnlich nur Tilgungssätze von 1/2 - 1 % des Anleihekapitals kennt. Solche geringen Abschreibungssätze bilden keinen Ausgleich für die Abnutzung vieler Vermögensteile, die im Dienste der Umsatzwirtschaft stehen.

Im Gegensatz dazu nehmen Gemeinden, die sich der verbesserten Kameralbuchhaltung bedienen, wirkliche Abschreibungen vor. Soweit auch noch Tilgungsbeträge in der Jahresabrechnung enthalten sind, kann man diese als Ergänzung der Abschreibungen betrachten. Dadurch erhält die kameralistische Schlußrechnung gewisse Ähnlichkeiten mit der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung. Jedoch ist sie noch weit davon entfernt, ganz deren Aufgaben zu übernehmen, solange sie noch Buchungen enthält, die mit Aufwendungen nichts zu tun haben. Zur Beseitigung dieses Mangels ist aber die Kameralrechnung mit kaufmännischem Einschlag nicht imstande, da ihr jede Verbindung mit der Vermögensbilanz fehlt. Die Verwaltungsbuchhaltung wird ja gerade dadurch gekennzeichnet, daß ihr eine Kostenaufspeicherung fremd ist.

Die Berücksichtigung der Abschreibungen kann bei der gehobenen Kameralistik auf zweierlei Art geschehen. Einmal dadurch, daß sie als Etatsposition im Voranschlag eingesetzt sind und nach erfolgter Anweisung als Ausgabebetrag den Saldo der Gesamteinnahmen und -ausgaben beeinflussen. Die ande-

re weniger gebräuchliche Methode besteht darin, daß man zunächst den Bruttoüberschuß feststellt, und diesen dann um den Abschreibungsbetrag kürzt. In beiden Fällen handelt es sich um wirkliche Ausgaben die jährlich einem besonderen Erneuerungsfonds zugeführt werden. Die Anlage dieser Betriebsmittel geschieht entweder in festverzinslichen Wertpapieren oder auf Bankkonto einer städtischen Sparkasse. Da die treuhänderische Überwachung der Fondsbestände meist zentral von der Gemeinde-Finanzverwaltung durchgeführt wird, hat der rücklagebildende Betrieb eine Forderung in gleicher Höhe an diese Dienststelle der Hoheitsverwaltung.

Die zentrale Betreuung des geldwerten Fondsvermögens der kommunalen Eigenbetriebe geht solange gut, als sich die Gemeinde in geordneten Finanzverhältnissen befindet. Und hier liegt die große Gefahr für den wirklichen Bestand dieser Abschreibungs-Rücklagen, die der Verfasser aus eigener Erfahrung kennen gelernt hat. Die Finanzdezernenten ordnen in vielen Fällen die Auflösung der Fondsreserven an, benutzen die liquidierten Bestände als Anleiheersatz und buchen die betrieblichen Erneuerungsfonds als „Forderungen an die Finanzverwaltung" um. Die Folge hiervon ist, daß bei dringenden Betriebsinvestitionen die Gemeinde doch gezwungen wird, Anleihemittel aufzunehmen, deren Kapital- und Zinsendienst alsdann von der Unternehmung zu tragen ist, obgleich diese die erforderlichen Rückstellungen gebildet hatte. Der wahre Kern dieser großangelegten Selbsttäuschung - um uns gelinde auszudrükken - ist der, daß die in früheren Jahren aufgespeicherten Abschreibungsbeträge in Wirklichkeit als Gewinnreserven behandelt werden. Es liegt also wie bei der reinen Kameralistik eine wenn auch versteckte Überschußablieferung vor, während eine Rücklage für umsatzbedingten Wertverzehr praktisch nicht vorgenommen wurde.

Die Aufgabe des Wirtschaftsprüfers besteht in erster Linie darin, festzustellen, ob Abschreibungs-

Rücklagen auch tatsächlich gebildet wurden. Wir erklären uns als entschiedende Gegner für jede zentrale Verwaltung von eigenbetrieblichem Vermögen, da nicht nur die Gefahr einer Vermengung mit hoheitlichen Aufgaben besteht, sondern weil auch die zurückgestellten, zweckgebundenen Gelder dem Betrieb als produktives Kapital entzogen werden. Der Leiter des Gemeindebetriebes trägt allein die volle Verantwortung für die Erhaltung und wirtschaftliche Gestaltung seines Unternehmens. In gleichem Maße wie der Leiter der Gemeinde als Führer der örtlichen Gebietskörperschaft nur einer Stelle gegenüber Rechenschaft abzulegen hat, so muß auch der Betriebsdirektor im Rahmen seiner Betriebssatzung volle Bewegungsfreiheit genießen. In diesem Sinne sind die Vorschriften des neuen preuß. GFG zu verstehen (§94). Zur Beratung in wirtschaftlichen Fragen stehen ihm 'Beiräte' unterstützend zur Seite, deren Mitglieder vom Bürgermeister der Kommune bestellt werden (§95). Es läßt sich in keiner Weise vertreten, daß wirtschaftlich ungeschulte Finanzdezernenten über das betriebliche Gebaren wichtige Entscheidungen fällen und z.B. durch Amtsverfügung bestimmen, daß „Abschreibungen in diesem Jahre aus Gründen der Etatsausgleichung zu unterbleiben haben!' Dieselben Männer, die die städtischen Versorgungsbetriebe als ‚Entsorgungsbetriebe' betrachten, rauben den Betriebsdirektoren jede selbständige Gestaltung des Erfolges und wundern sich am Ende des Etatsjahres darüber, wenn sie statt des erhofften Überschusses einen Fehlbetrag vorfinden. Es ist ein Unfug, wenn von der Stadtkämmerei vorgeschrieben wird, wie hoch der Voranschlagsposten für Abschreibungen in seiner Gesamthöhe anzusetzen ist, ohne die Beschaffenheit der einzelnen Vermögensteile zu kennen. Dem Verfasser sind derartige Fälle bei fast jeder kommunalen Wirtschaftsprüfung vorgekommen (1).

---

1) vgl. hierzu die Ausführungen der Frankfurter Stadtkämmerers in der ersten Sitzung des neuen Gemeinderats am 13. März 1934.

61121 Kapital und Reservefonds.

Während die Abschreibungen von großem Einfluß auf die Höhe des Betriebsgewinnes sind, ist die Kenntnis des Eigenkapitals von außerordentlicher Wichtigkeit für die Bemessung der erzielten Rentabilität. Dem Erfordernis richtiger Kapitalausweisung kommt die Bilanz der doppelten Buchhaltung weitgehend entgegen. Wir sehen bewußt davon ab, uns in Bewertungstheorien einzulassen und nehmen an, daß sich das gesamte Eigenkapital einer Unternehmung nur aus Stammkapital und offenen Reserven zusammensetzt. Inwieweit die Legung stiller Reserven mit der gesetzlich vorgeschriebenen Anschaffungswertbilanz unlösbar verbunden ist, soll uns momentan nicht interessieren. Ebenso soll hier nicht die Frage diskutiert werden, ob überhaupt die Bildung offener Reserven notwendig ist, und ob man nicht mit einem Gesamteigenkapital-Konto vollständig auskommt. Die in der Praxis bestehenden Reservekonten bilden in Wirklichkeit nur eine Unterteilung des Kapitalkontos. Da aber das Handelsrecht die natürliche Beweglichkeit des Kapitalkontos bei den Aktiengesellschaften durch den Nominalwert der Aktien hemmt, müssen wir uns vorerst mit dieser Tatsache abfinden. Anders verhält es sich bei den nicht in aktienrechtlicher Form ausgebildeten kommunalen Eigenbetrieben. Hier muß unbedingt verlangt werden, daß das Kapitalkonto die gleiche Elastizität besitzt, wie ein beliebiges Konto auf der Vermögensseite der Bilanz. Wir erwähnten schon, daß die Kameralbuchhaltung und auch die verbesserte Kameralrechnung für gewöhnlich eine Bilanz im kaufmännischen Sinne nicht kennt, da eine Darstellung des Vermögensstandes den kameralistischen Grundsätzen widerspricht. Demgemäß findet sich, ebensowenig wie

das bewegliche und unbewegliche Betriebsvermögen in dem Rechnungsergebnis aufgeführt ist, keine wertmäßige Einstellung des in der Unternehmung arbeitenden Eigenkapitals. Der einzige Hinweis hierfür besteht in der Einsetzung eines Betrages für Verzinsung und Tilgung der Anleihen. Es ist natürlich unmöglich, hieraus Schlüsse auf die Höhe des Eigenkapitals zu ziehen, da letzteres in keinem Verhältnis zum ursprünglich aufgewandten Anleihebetrag steht. Solange die Differenz zwischen Kasseneinnahmen und Kassenausgaben als Gewinn behandelt wird, lassen sich Anleihebestand und Höhe des Eigenkapitals nicht miteinander identifizieren.

Wenn wir hier von Anleihen sprechen, so handelt es sich um wirkliches Eigenkapital der Unternehmung, das durch die Stadtkämmerei von dritter Seite bei Betriebserrichtung beschafft wurde. Die Gemeinde ist demnach als Anleihenehmer dem Gläubiger gegenüber juristisch zur Verzinsung und Tilgung verpflichtet. Wenn aber trotzdem im Einzeletat der Unternehmung diese mit den jährlichen Annuitäten belastet steht, so handelt es sich um eine rein interne Gemeindeangelegenheit, die im Außenverhältnis keine Berechtigung gibt, die Unternehmung als Schuldner anzusprechen. Das erhellt schon die Tatsache, daß die Kommune im Falle der Zahlungsunfähigkeit der Unternehmung ihre Verpflichtungen trotzdem zu erfüllen hat. Im übrigen werden die Annuitäten von der Unternehmung nicht direkt an den Dritten gezahlt, sondern stets an die gemeindliche Kämmereiverwaltung.

Aus der Eigenart der Kameralrechnung heraus, den Überschuß der Kasseneinnahmen über die Kassenausgaben als Gewinn anzusprechen, ohne denselben in irgendeine Beziehung zum Eigenkapital zu setzen, wird verständlich, weshalb Tilgungsquoten erfolgsbeeinflussend wirken. Es hat dies darin seinen Grund, daß man die Anleihetilgung mit den Abschreibungen verknüpft. Jedoch sind diese Bindungen recht

zufällige, wie wir schon gezeigt haben. Der kameralistische Überschuß hat eben mit Gewinn nichts zu tun und kann auch nicht zu außerbetrieblichen Vergleichen und Rentabilitätsberechnungen verwendet werden. In derselben Weise wie das Eigenkapital der Unternehmung in keinem vergleichbaren Verhältnis zu dem übernommenen Anleihebetrag steht, ebenso willkürlich ist der Einfluß der jährlich etatisierten Zinsbeträge auf die Erfolgsgestaltung.

Aus dieser völlig irrigen Auffassung, daß nämlich kameralistisch errechneter Überschuß etwas mit kaufmännisch ermitteltem Gewinn gemein hätte, entstand auch die Etatisierung der Annuitäten bei den Sonderhaushaltsplänen der Unternehmungen. Eine juristische Begründung liegt hierfür nicht vor; denn Anleiheschuldner ist nicht das Unternehmen, sondern die Gemeinde.

Bei der Bilanzierung nach kaufmännischen Gesichtspunkten müßte der gemeindliche Eigenbetrieb auf der Passivseite der Bilanz ein bewegliches Kapitalkonto aufweisen. Soweit es sich nicht um Aktiengesellschaften handelt, hätte dieses die gleiche Beweglichkeit, wie das der Einzelkaufleute. Die Unternehmung darf nicht dafür verantwortlich gemacht werden, auf welchem Wege und zu welchen Bedingungen der Finanzdezernent das erforderliche Eigenkapital beschafft hat. Sie muß sich auf den Standpunkt stellen, das vorhandene Eigenkapital zu einer brancheüblichen Verzinsung empfangen zu haben. Gelingt es ihr, einen größeren Überschuß herauszuwirtschaften, so hat sie eine Differentialrente erzielt, an der sie prozentual zu beteiligen ist. Dieser auf der Tüchtigkeit des Betriebsdirektors zurückzuführende Mehrbetrag wird dem Kapitalkonto gutgeschrieben oder einem besonderen Dispositionsfonds überwiesen, der dem Leiter des Unternehmens im Interesse des Betriebs zur Verfügung steht. Der überwiegende Rest der erzielten Differentialrente einschließlich des Betrages für die Normalverzinsung

des Eigenkapitals wird an den Finanzdezernenten abgeführt. Der Kämmerer hat nun seinerseits dafür zu sorgen, daß das beschaffte Unternehmungskapital verzinst und getilgt wird. Damit trägt er die volle Verantwortung für die Art der Geldbeschaffung; denn auch er hat ein großes Interesse daran, daß die erzielte Differentialrente nicht durch allzu starke Kürzungen für hohe Zinszahlungen aufgezehrt wird. Auf diesem Wege ist erreicht, daß das spekulative Moment von dem Gemeindebetrieb ferngehalten wird. Nur der Stadtkämmerer kann die im Betrieb erzielte Differentialrente und den Saldenbetrag zwischen Normalverzinsung und tatsächlich zu zahlenden Zinsen günstig oder ungünstig beeinflussen.

Für die gemeindlichen Monopolbetriebe gelten diese Betrachtungen nicht; denn durch den Wegfall der Konkurrenz wird eine gesicherte Differentialrente erzielt, deren Höhe innerhalb bestimmter Grenzen regulierbar ist. Mit Hilfe des Wirtschaftsplans ist es jedoch auch hier möglich, den Ehrgeiz des Betriebsleiters anzuspornen, um durch Kostensenkung eine Steigerung der Gewinnspanne zu bewirken.

Zum Schluß noch einen Hinweis auf die Behandlung der Reserven in der Kameralistik. Sie vollzieht sich in ähnlicher Weise wie die des Eigenkapitals. Die Reserven werden nicht durch buchmäßige Behandlung bilanzmäßig erfaßt und als arbeitende Mittel im Unternehmen aufgespeichert, sondern entsprechend den kameralistischen Grundsätzen in Geldwerten der Finanzverwaltung überwiesen. Was die Kämmereiverwaltung mit dem Gelde anfängt, muß dem Betriebe gleichgültig sein. Aus dem Fehlen einer Vermögensübersicht zeigt sich deren Vorhandensein lediglich in dem Etatsposten „Zinsen aus dem Reservefonds", den die Schlußrechnung enthält. Über die Höhe des Fonds gibt die Jahresrechnung keine Auskunft; es können auch auf dessen Höhe keine Rückschlüsse gezogen werden, da die Verzinsung der in

Wertpapieren, Sparguthaben usw. angelegten Gelder recht verschieden ist. Es ist bei Gemeinden, die sich in Finanzschwierigkeiten befinden, keine Seltenheit, daß diese Reserven dem Finanzdezernenten als wertvolle Unterstützung bei der Geldbeschaffung dienen, indem er die Fonds lombardiert oder sie einfach auflöst. Die einzige Erinnerung, die dem Betriebsleiter über deren Existenz noch bleibt, ist der Genuß der „Zinsen aus dem Reservefonds", über den Reservestock selbst hat er jedes Dispositionsrecht verloren.

612 Ergebnisse.

Die Ausführungen verfolgten den Zweck, uns zu zeigen, wie wenig die reine Kameralistik und alle Abarten derselben in der Lage sind, eine exakte Erfolgsdarstellung zu liefern. Es fehlt der Verwaltungsbuchhaltung die Anpassungsfähigkeit, wie sie die doppelte Buchhaltung besitzt. Letztere kann durch ihr geschlossenes Kontensystem sofort jede Mengen- und Wertverschiebung erfassen und über alle die innerbetrieblichen Vorgänge betreffenden Fragen schnell und zweifelsfrei Antwort geben. Die doppelte Buchhaltung ist daher am besten in der Lage, den Anforderungen der neuen Revisionsgesetzgebung gerecht zu werden. Wenn der Gesetzgeber vom Revisor die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse verlangt, so bedarf es einer eingehenden Kontrolle der Rentabilität und einer genauen Erforschung der Erfolgsquellen. Der Wirtschaftsprüfer kann im Rahmen seines Programms nicht erst durch lange Rechen- und Umformungsoperationen den wirklichen Betriebserfolg aufdecken. Je feiner daher die Rechnung ausgebaut ist, und je genauer sie jede Bewegung innerhalb der Unternehmung wert- und mengenmäßig erfaßt, um so mehr ist die Buchhaltung imstande, als wirkliches Hilfsmittel für eine Darstellung des betrieb-

lichen Lebens zu dienen.

Wir stellen uns mit der Behauptung, daß die Kameralrechnung zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse ungeeignet ist, in bewußten Gegensatz zur Meinung von Walb, der ihre Eignung für eine richtige Erfolgsermitllung nachzuweisen sucht (1). Walb stellt in seinem Buche die Verwaltungsbuchhaltung gleichwertig neben das kaufmännische Rechnungswesen, indem er in vier Epochen die Zielsetzung der Kameralistik - genaue Erfolgsermittlung - schildert. Ohne Zweifel kann man mit Hilfe der verschiedensten Spielarten und Vermengungen von Kameralistik und kaufmännischer Buchhaltung ähnliche Gesamtergebnisse erzielen, wie sie die Doppik in ihrem Jahresabschluß ausweist. Wir fragen uns aber, wozu der unnötige Aufwand an Zeit und Kosten, wenn man mit Hilfe der Doppelbuchhaltung viel rascher und sinnvoller das erstrebte Ziel erreichen kann?

Walb weist mit Recht auf die großen Gegensätze der Verfechter beider Buchhaltungssysteme hin, wie sie im Schrifttum zu Anfang des 20.Jahrhunderts vorzufinden sind und betrachtet es als eine seiner Hauptaufgaben, statt der bestehenden Gegensätze das Gemeinsame beider Rechnungsarten herauszuarbeiten. Dieses Gemeinsame glaubt er in der Verfolgung des Zieles richtiger Erfolgsdarstellung zu sehen. Und hierin beruht der Irrtum der Walb' schen Veröffentlichung; denn die Kameralistik verfolgt in ihrer ursprünglichen Form niemals das Ziel einer richtigen Erfolgsdarstellung. Diese Absicht wurde der Kameralrechnung erst mit Entfaltung der Wirtschaftstätigkeit in unseren deutschen Gemeinden aufgezwungen. Das hieraus entstandene Zwittergebilde aus Verwaltungsbuchhaltung und kaufmännischer Buchhaltung ist jedoch nicht in der Lage, zu gleichwertigen Ergebnissen zu führen, wie sie die Doppik erzielt. Im übrigen hat sich durch die Vermengung mit kaufmännischem Geist der Charakter der Verwaltungs-

---

1) vgl. a.a.O. S. 118 ff.

buchhaltung derart gewandelt, daß der ursprüngliche Zweck der Kameralistik vollkommen verschwunden ist.

Wir erwähnten, daß Walb die Absicht der Herausbildung einer Erfolgsrechnung in vier Epochen darstellt. Er gibt hierbei einen vorzüglichen Überblick über die Entwicklungsgeschichte der verschiedensten Spielarten der Verwaltungsbuchhaltung, verbaut sich aber dadurch selbst die Erkenntnis der wirklichen Aufgabe der Kameralrechnung. In einer kurzen Zusammenfassung kennzeichnet er den Entwicklungsgang wörtlich wie folgt: (1)

„Die erste Periode, in der der sog. alte Kameralstil herrschte, und in der Versuche gemacht wurden, die kaufmännische Buchhaltung an seine Stelle zu setzen, geht von den Anfängen bis zu der Mitte des 18. Jahrhunderts, wobei sie in sich selbst wieder Entwicklungsstufen aufweist, die aber, wie es scheint, nicht mehr genau nachweisbar sind.

Die zweite Periode umfaßt die Spanne vom Auftreten Pueschbergs und Jungs bis zur systematischen Durchgliederung des kameralistischen Hauptbuches.

Die dritte Periode geht von dieser Durchgliederung bis zur Einführung der sog. gehobenen kameralistischen Buchhaltung.

Die vierte Periode stellt sich als die der gehobenen Kameralistik dar, in der besonders auf eine aus der Kameralistik selber abzuleitende Erfolgsrechnung und Bilanz Wert gelegt wird."

Diese vier Epochen führen uns erneut die Unfähigkeit der reinen Kameralrechnung zur Ermittlung eines exakten Betriebserfolges vor Augen. Als Behördenbuchhaltung ermöglicht sie eine ausgezeichnete Kontrolle über die Verwendung der eingegangenen und ausgezahlten Barmittel, was den Zwecken der gemeindlichen Hoheitsverwaltungen vollkommen genügt. Jedoch mit der fortschreitenden wirtschaftlichen Betätigung der öff. Hand mußte ein Rechnungssystem

---

1) vgl. a.a.O. S.209.

ersonnen werden, das den Erfordernissen kaufmännischer Gewinnausweisung gerecht wurde. Was lag nun näher als der Gedanke, ein Buchungsverfahren anzuwenden, das die Vorzüge der Doppik mit der formalen unlebendigen Betrachtungsweise des bisherigen behördlichen Rechnungswesens verband? Durch den Mangel an geschulten Wirtschaftlern und durch das Überwiegen des juristischen Elements in der öff. Wirtschaft ist diese starre und formale Unterordnung des Rechnungswesens unter den Etat nicht weiter zu verwundern. Aus dieser Entwicklung der kameralistischen Tatsachenrechnung zur kaufmännischen Erfolgsrechnung leitet Walb die Berechtigung her, anzunehmen, die Kameralistik beabsichtige die Feststellung des wirtschaftlichen Erfolges. Der Irrtum beruht darin, daß er die ursprünglich reine Form mit der von kaufmännischen Anschauungen durchsetzten Verwaltungsbuchhaltung gleichstellt. Aber auch diese letztere ist nicht in der Lage, in befriedigender Weise den Erfolg nachzuweisen. Dem Wirtschaftsprüfer und auch dem Unternehmen selbst ist keineswegs damit gedient, wenn sie zu einem Gesamtjahresergebnis gelangen, ohne im einzelnen die Quellen zu kennen, aus denen der Erfolg geflossen ist.

Wenn Walb auf S.208 seines Buches die Hauptaufgabe darin erblickt, „die konstruktiven Elemente dieses Apparates (1) herauszuschälen und in ihrer Eignung für die Erfolgsrechnung der Betriebe zu betrachten", so ist mit der Feststellung dieser Eignung nur wenig erreicht. Es gibt im kameralistischen Jahresabschluß eine Reihe von Posten, die ohne weiteres in einer kaufmännischen Erfolgsrechnung Aufnahme finden könnten. Denken wir nur an die Ausgaben für Büromaterialien, Licht, Heizung, Löhne, Gehälter usw. Aber auch hier ist Vorsicht am Platze; denn die Kameralistik kennt keine Posten, die der

---

1) nämlich des Rechnungsapparates der Kameralistik.

Rechnungsabgrenzung dienen, sondern sie bucht den Betrag sofort bei Anweisung an die Kasse zwecks Auszahlung oder innerbetrieblicher Verrechnung. Ebensowenig kann aus den „von der gewöhnlichen Kameralrechnung gelieferten Erfolgsdaten" (1) auf die beabsichtigten Ziele der Verwaltungsbuchhaltung geschlossen werden. Die im Rechenschaftsbericht enthaltenen erfolgsbeeinflussenden Faktoren sind auch dann nicht für die von der Kameralistik beabsichtigten Zwecke beweiskräftig, wenn sie wirklich als Aufwendungen oder Erträge dieser Periode gelten.

So einfach liegen die Dinge nun doch nicht, wie Walb die Übereinstimmung zwischen kameralistischem Abschluß und doppelt kaufmännischer Erfolgsrechnung auf S. 267 seines Buches herzustellen versucht:

„Es braucht daher die Kameralrechnung nur von ihrer aus der Verwaltungsrechnung überkommenen eigenartigen Eingliederung der Verrechnungsfälle befreit und generell auf die Erfolgsrechnung abgestellt zu werden, so wird sie ohne Vernachlässigung ihrer seitherigen Aufgaben grundsätzlich eine richtige Erfolgsrechnung liefern können. M.a.W.: der Gedanke der Erfolgsrechnung, der an sich das Grundschema beherrscht (2), muß in der Kameralistik nur noch zu Ende gedacht werden".

Wir können unsere Meinung und damit unsere konträre Stellung zur Walbschen Auffassung dahingehend zusammenfassen:

Die kameralistische Buchhaltung gibt uns niemals den Gewinn, sondern lediglich einen rechnerischen Überschuß der Kasseneinnahmen über die Ausgaben, wobei nur die einzelnen Geschäfte, die in dem betreffenden Betriebsjahr ihre Erledigung gefunden

---

1) vgl. a.a.O. S. 264.
2) im Text nicht gesperrt.

haben, berücksichtigt werden. Sie beabsichtigt auch gar nicht, den Betriebserfolg darzustellen; denn ihre Zielsetzung ist von Natur aus auf andere Ergebnisse gerichtet, die in der Kontrolle der veranschlagten Geldmittel liegt. Wenn die Jahresschlußrechnung in 'Einnahmen' und 'Ausgaben' Positionen ausweist, die als Erfolgsdaten für die Gewinn- und Verlustrechnung geeignet erscheinen, so ist damit noch keineswegs die Absicht einer klaren Erfolgsausweisung verbunden. Im übrigen ist die Ermittlung eines richtigen Jahreserfolges nicht nur eine Angelegenheit der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern betrifft in gleichem Maße die Bilanz als Kostenspeicher. Mit dem Vermögen beschäftigt sich die kameralistische Buchführung überhaupt nicht, da eine Darstellung des Vermögensstandes den kameralistischen Grundsätzen widerspricht. Soweit Vermögensnachweise geführt werden, handelt es sich um Ergänzungen, die nicht zur kameralistischen Schlußrechnung gehören. Eine Feststellung der im Anleihewege oder durch Verwendung von Überschüssen früherer Jahre beschafften Anlage- und Betriebskapitalien ist nicht möglich. Außerdem kennt die reine Kameralrechnung keine Abschreibungen. Inwieweit durch den Einfluß kaufmännischer Bilanzierungsmethoden etwa durch Aufstellung kaufmännischer Abschlüsse auf kameralistischem Unterbau oder durch unübersichtliche Vermögensnachweise eine mehr oder minder genaue Feststellung des erzielten Gesamtjahresgewinnes möglich ist, wurde schon erwähnt. Jedenfalls liegt der Gedanke der Erfolgsberechnung der reinen Verwaltungsbuchführung fern. Daß natürlich durch Verquickung mit kaufmännischen Rechnungsmethoden dem Ziele der Gesamterfolgsausweisung sehr nahe beizukommen ist, ändert nichts an der Grundeinstellung der Kameralbuchhaltung als Kontroll- und Tatsachenrechnung.

Walb findet sich ebenfalls in starkem Gegensatz zu Schmalenbach, der in der 3. Auflage seiner dynamischen Bilanzlehre sehr beachtliche Ausführungen über die Kameralistik gemacht hat. Dort sagt er einmal (S. 16):

„Daß die Rückkehr zur kameralistischen Grundidee einen Verzicht auf die Ertragsrechnung bedeutete, und daß man diesen Mangel empfand, erhellt aus den wiederholten Versuchen, die Ertragsrechnung mit dem neuen Kameralstil zu verbinden. Diese Versuche sind nicht zum Erfolge gediehen".

Obwohl Walb die Schmalenbach'schen Ausführungen als falsch bezeichnet (1), gehen wir mit seiner Beweisführung nicht einig und stehen mit unserer Meinung ebenfalls in Widerspruch zur Walb'schen Auffassung.

Die doppelte Buchhaltung in ihrer Anwendung auf die kommunalen Erwerbsbetriebe bringt alle Vorteile mit sich, denen auf kameralistischer Seite ebenso viele Nachteile gegenüberstehen. Auch die fortgeschrittene Kameralrechnung, die in einer Reihe von Gemeinden in mehr oder minder ausgebildeter Form verwendet wird, vermag nicht den Ansprüchen, die an ein Rechnungswesen zu stellen sind, zu genügen. Keine befolgt hierbei den Fundamentalsatz der Doppik, daß jede Mengen- und Wertbewegung eine doppelte Auswirkung hat, indem sie zugleich Eingang und Ausgang darstellt. Mit ihrem geschlossenen Kontensystem wird nur allein die doppelte Buchhaltung der Tatsache gerecht, daß die Unternehmung dauernd von zwei entgegengerichteten Strömen durchflossen wird, nämlich dem Geld- und dem Güterstrom. Bilanz und Erfolgsrechnung sind zwangsläufig in die Strombewegung von Geld und Ware eingebaut und bewirken eine

---

1) vgl. a.a.O. S. 317.

Gliederung des gesamten Buchungsmaterials eines Jahres je nach dem Grade des Durchlaufs durch die Unternehmung. Sämtliche Bestände werden in der Bilanz zusammengefaßt, während alle Posten, die den Betrieb vollständig durchlaufen haben, in der Gewinn- und Verlustrechnung gesammelt werden. Prof. F. Schmidt spricht dementsprechend von der Bilanz als der Rechnung der unvollendeten Umsätze und von der Erfolgsrechnung als Zusammenfassung der vollendeten Umsätze (1). Diese Zwangsläufigkeit der doppelten Verbuchung jedes Geschäftsvorfalles nach Eingang und Ausgang ist nur der Doppik eigentümlich und kann durch kein anderes Rechnungssystem ersetzt werden. Sobald die innere Verbundenheit zwischen Bilanz und Erfolgsrechnung gestört ist, können die Einzelbewegungen nicht in gleicher Weise in allen ihren wirtschaftlichen Auswirkungen verfolgt werden, wie dies bei der Doppik der Fall ist.

Aus diesen Erwägungen heraus müssen wir jede Kompromißlösung zwischen kaufmännischer und kameralistischer Rechnungsmethode ablehnen, da sie dem strengen Rhythmus der Doppelverbuchung zuwiderläuft. Bei den hohen Anforderungen, wie sie die neue gemeindliche Revisionsgesetzgebung an die Kommunalbetriebe stellt, ist es fast unmöglich, den im Rahmen der engeren Verwaltungsbuchführung ermittelten Überschuß durch nachträgliche, außerhalb dieses Rahmens liegende Umformungsmethoden in der Weise zu bereinigen, daß man zum wirklichen Betriebserfolg gelangt. Aber auch mit der Kenntnis dieses summarischen Betriebsgewinnes ist wenig erreicht; denn dieser stellt das Ergebnis einer Reihe von Einzelerscheinungen dar. Und gerade die Herkunft der im Gesamtbetriebsgewinn zusammenfließenden Quellen ist von größter Bedeutung für die weiteren Dispositionen der Betriebsleiter. Ohne eine scharf geglieder-

---

1) F. Schmidt, Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl. Leipzig 1929, S. 44 ff.

te Erfolgsrechnung, die sich in ihrer Gestaltung der Gewinnentstehung anzupassen hat, ist auch kein Urteil über die Ausschüttbarkeit des wirklich erzielten Gewinnes möglich. Alle Experimente einer nachträglichen Analyse des kameralistischen Überschusses sind daher abzulehnen, und damit dürfte das Urteil über alle außerhalb der Doppik stehenden Buchhaltungsmethoden eindeutig gefällt sein.

Damit glauben wir die wirtschaftliche Notwendigkeit eines gut arbeitenden Rechnungswesens erwiesen zu haben. Nur im Hinblick auf eine richtige Vermögensrechnung in Verbindung mit einer exakten Erfolgsrechnung kann bei Beachtung der gesamtwirtschaftlichen Verbundenheit der Unternehmung eine Entscheidung über Lebens- oder Abbaufähigkeit gefällt werden. Es ist nur bedauerlich, daß das neue preuß. GFG für sämtliche Kommunalbetriebe nicht die frühere Regelung beibehalten hat, wonach in den selbständigen Gemeindeunternehmungen die Buchungen nach den Regeln der doppelten Buchhaltung erfolgen sollen. Aber die Beseitigung der Soll-Vorschrift hat keinen Einfluß auf die reichsrechtliche Spezialregelung für die prüfungspflichtigen Wirtschaftsbetriebe. Diese fallen unter die lex specialis und sind demnach zur Anwendung der Doppik materiell verpflichtet. Die preußischen Bestimmungen schreiben für die Betriebe, in denen die Buchungen nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung ausgeführt werden, vor, daß bei der Aufstellung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung die Vorschriften der §§ 260b - 261c HGB sinngemäß Anwendung finden sollen. Diesen ausdrücklichen Hinweis machen die reichsrechtlichen Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand nicht; es ist aber anzunehmen, daß dem Gesetzgeber in gleicher Weise wie bei den der Wirtschaftsprüfung unterliegenden Aktiengesellschaften die aktienrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften sinngemäß vorschweben. Eine andere Rege-

lung ist nach dem heutigen Stande der rechtlichen Bewertungsgrundsätze nicht möglich. Es bleibt abzuwarten, inwieweit die Reichsregierung von der ihr nach § 261d gegebenen Ermächtigung zur Aufstellung von Formblättern Gebrauch macht, um dadurch den speziellen Verhältnissen kommunalwirtschaftlicher Betätigung gerecht zu werden. Dabei hätte sich die Aufstellung solcher Spezialformblätter in engster Anlehnung an das allgemeine Bilanzschema zu vollziehen, um die Vergleichbarkeit mit ähnlichen Betrieben der Privatwirtschaft nicht zu stören.

7 Die Anpassung der Betriebsführung an die Zwecke der Pflichtprüfung.

70 Allgemeines.

Es ist gewiß kein Zufall, daß im Zuge der Neugestaltung des Prüfungswesens auch gleichzeitig Vorschriften erlassen wurden, auf Grund deren die Beziehungen der gemeindlichen Eigenbetriebe zu den Dienststellen der Hoheitsverwaltung eine neue Regelung erfuhren. Die reichsrechtlichen Revisionsbestimmungen brachten zusammen mit dem preuß. GFG wichtige Anordnungen, die eine bedeutende Umbildung des Rechnungswesens aller prüfungspflichtigen Gemeindebetriebe zum Zwecke genauer Erforschung der Betriebsgebarung vorsehen. Das gleiche GFG war aber auch bahnbrechend in der Verwirklichung des Führerprinzips in sämtlichen preußischen Kommunen. Das demnächst erscheinende Reichsgesetz wird die gleichen Anordnungen für sämtliche deutschen Gemeinde treffen. Dieser Führergedanke, der den gesamten Geschäftsverteilungsplan einer kommunalen Gebietskörperschaft durchdringt, ist von maßgebendem Einfluß auf das funktionelle Abhängigkeitsverhältnis zwischen Betrieb und Verwaltung. Zusammen mit der Umgestaltung des Rechnungswesens bedingen beide eine grundlegende Änderung der Wirtschaftsführung in unseren Gemeinden gegenüber den früheren Jahren. Sämtliche Maßnahmen stehen im Dienste der national-sozialistischen Wirtschaftsauffassung, die einerseits jede übermäßige kommunale Unternehmertätigkeit ablehnt, andererseits aber in den lebensnotwendigen Eigenbetrieben Klarheit und Sauberkeit des Rechnungswesens sowie Hebung des Verantwortungsbewußtseins der Betriebsleiter wünscht.

In der Art der Abhängigkeit der Betriebsleitung von der Hoheitsverwaltung einer Stadtgemeinde sowie in der Ausgestaltung des Rechnungswesens liegen für den Wirtschaftsprüfer die wichtigsten Merkmale zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Regiebetriebe. Beide Merkmale sind so eng miteinander verbunden, daß sie geradezu typisch für die bisherige kommunalwirtschaftliche Betätigung unserer deutschen Gemeinden waren. Wenn die Öffentlichkeit in den letzten Jahren die Bemühungen der Gemeinden um „rationelle Wirtschaftsführung der Eigenbetriebe" immer mit etwas Skepsis aufnahm, so lag diese darin begründet, daß der Bürokratismus noch zu sehr die wirtschaftliche Betriebsführung beherrschte. Es muß natürlich der aus der Privatwirtschaft kommende Revisor mit dieser eigenartigen Verquickung von betrieblichen und hoheitlichen Funktionen vertraut sein, um vorurteilslos an die Abwickelung seines Prüfungsprogramms herantreten zu können.

Wir haben uns in diesem Abschnitt zur Aufgabe gestellt, die funktionellen Einflüsse, wie sie bisher bestanden, und wie sie die Gesetzgebung des Dritten Reiches umgestaltet hat, zu untersuchen. Es wird zu den Obliegenheiten des Wirtschaftsprüfers gehören, darauf zu achten, daß sich die Unternehmertätigkeit im Rahmen der gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften frei entfalten kann. Jeder willkürliche Eingriff unberufener Stellen ist im Interesse klarer Scheidung der Verantwortungsbereiche abzulehnen; wo solche Eingriffe stattgefunden haben, müssen sie vom Revisor im Bericht festgehalten werden. Wir können natürlich nicht auf die Vielheit der funktionellen Beziehungen zwischen Gemeindebetrieb und Bürgermeisterei im einzelnen eingehen, sondern beschränken uns hierbei im wesentlichen auf die hauptsächlichsten Merkmale, die sich in der Praxis zeigen und von dem Wirtschaftsprüfer beachtet werden müssen.

71 Die bisherigen Beziehungen zwischen Betrieb und Hoheitsverwaltung.

Der gesamte Aufgabenkreis einer Stadtgemeinde gliedert sich in zwei große Funktionstätigkeiten, nämlich in die Hoheitsfunktionen und in die Betriebsfunktionen. Die Hoheits- oder Kämmereiverwaltung umfaßt alle Ämter und Dienststellen, die vorwiegend öff.-rechtlichen und gemeinnützigen Zwecken dienen, in denen also die engeren Gemeindeangelegenheiten erledigt werden. Ihre Aufgaben vollziehen sich im Rahmen der ihr durch das Gemeindeverfassungsgesetz vom Staat verliehenen Rechte und Pflichten. Letztere werden meist in fest umrissenen Arbeitskreisen erfüllt, die im allgemeinen folgende Bezeichnungen tragen:

1 Allgemeine und Polizeiverwaltung
2 Technik
3 Kultur
4 Volkswohlfahrt
5 Finanzen.

Neben der Ausübung dieser gesetzlichen Hoheitsfunktionen betätigen sich unsere deutschen Kommunen auch auf wirtschaftlichem Gebiete, ohne hierzu durch gesetzliche Vorschriften verpflichtet zu sein. Die Art und der Umfang dieser Betätigung ist derart verschieden, daß von einer einheitlichen Gestaltung nicht gesprochen werden kann. Die Gesichtspunkte, die für die Angliederung solcher wirtschaftlichen Unternehmungen den Ausschlag gaben, haben wir schon erwähnt. Uns interessieren an dieser Stelle nicht der Umfang dieser Betätigung, sondern lediglich die A r t der Beziehungen der gemeindlichen Eigenbetriebe zu den Organen der Hoheitsverwaltung, wie sie bisher bestanden und auf welche Weise diese sich heute teilweise noch auswirken. Wir sind uns darüber im klaren, daß wir bei der Beurteilung der

so viel bemängelten und unverantwortlich betriebenen Wirtschaftsgebarung unserer kommunalen Gebietskörperschaften einen Weg einschlagen, der von der Literatur bisher nicht begangen worden ist.

Im Mittelpunkt der Untersuchung steht die Prüfung der Verantwortlichkeit in der Wirtschaftsführung der Gemeindebetriebe. Auf Grund der dezernatmäßigen Gliederung sämtlicher Gemeindeaufgaben in Arbeitskreise sind die Wirtschaftsbetriebe in die einzelnen Kreise hineingezogen und stehen unter der verantwortlichen Aufsicht der Beigeordneten. Diese Einreihung der Betriebe in den Dezernatsbereich kann entweder willkürlich oder nach fachlicher Zugehörigkeit vorgenommen werden, so daß die Versorgungs- und Verkehrsbetriebe dem technischen Dezernenten, die Krankenhäuser dem Wohlfahrtsdezernenten usw. unterstellt sind. Die Praxis hat hier keine festen Maßstäbe herausgebildet, jedoch pflegte in der vormärzlichen Zeit meist die politische Einstellung der Beigeordneten für die Aufteilung richtungsgebend zu sein.

Das Dezernat mit seinem mehr oder weniger umfangreichen Büro bildet das Organ, dem nicht nur Aufsichtsbefugnisse, ähnlich dem Aufsichtsrat der privaten Aktiengesellschaften, zustehen, sondern es kann auch positiv in den Arbeitsablauf der ihm unterstellten Unternehmungen eingreifen. Dies geschieht meist in der Form, daß ihm alle wichtigen Entscheidungen vorzulegen sind. Nach unterschriftlich vollzogener Anweisung der zu zahlenden Rechnungen durch den Betriebsdirektor findet durch den Dezernenten oder dessen Büro nochmals eine sachliche Prüfung statt; erst dann werden die Belege zur kassenmäßigen Erledigung an die Stadthauptkasse weitergeleitet. Sämtliche wichtigen Postein- und -ausgänge müssen mit dem Dezernenten besprochen werden, und alle Anschaffungen, soweit sie einen gewissen Geldbetrag übersteigen, bedürfen der Genehmigung des Beigeordneten. Bei Anstellungen und

Entlassungen sind die zentralen Personalämter zuständig, bei wichtigen Dienstreisen ist die Hauptverwaltung zu hören, selbst wenn die erforderlichen Mittel bereitstehen; Materialbeschaffungen müssen über nicht fachlich vorgebildete Dienststellen geleitet werden, Abschreibungen werden von sachunkundigen Amtmännern bei der Finanzverwaltung vorgeschrieben, bei dringenden Reparaturen läuft der Instanzenzug über 'sachverständige' Stellen des Bauamtes zur Rückäußerung an den Dezernenten. Diese Aufzählung ließe sich noch beliebig erweitern. Wenn auch nicht alle Variationen gleichzeitig vorkommen, so zeigt doch schon obiges Beispiel, wie wenig der Betriebsleiter Herr im Hause ist. Er ist so vielseitig von dem Urteil und der Entscheidung anderer Dienststellen und Ämter abhängig, daß von einer klaren Abgrenzung der Verantwortung nicht die Rede sein kann. Jede zur Entscheidung oder Rückäußerung angerufene Stelle hemmt durch möglichst umständliche Ortsbesichtigung, langatmige Amtsbesprechungen und umfangreichen Schriftwechsel ein rasches Handeln, wie es von einem Wirtschaftskörper verlangt werden muß, will er sich nicht durch die Konkurrenz aus dem Markt drängen lassen. Hierfür ein praktisches Beispiel:

Die Hafendirektion der Stadt G. hat durch Zufall Gelegenheit, einen außerordentlich billigen elektrischen Kran zu kaufen. Schon Jahre hindurch liegt die Notwendigkeit einer Neuanschaffung vor, da man den steigenden Güterumschlag mit den vorhandenen Krananlagen nicht weiter bewältigen kann. Immer mehr muß deshalb die Hafendirektion die Wahrnehmung machen, daß der unweit gelegene Konkurrenzhafen seine Umschlagmenge erhöht. Aber trotz dauernder Vorstellungen bei den zuständigen Dienststellen der Hoheitsverwaltung scheitert der Ankauf eines neuen Krans an den fehlenden Geldmitteln. Da mit einem Male kommt das günstige Kaufangebot, so daß die Hafendirektion erneut bittet, den Ankauf unverzüglich

zu tätigen. Dieses Mal glaubt sie bestimmt, den Magistrat zu überzeugen; denn die Kaufsumme könnte aus dem bei der Stadtkämmerei gebildeten Erneuerungsfonds beglichen werden. Der Dezernent des Hafens ist ebenfalls von der seltenen Kaufgelegenheit überzeugt; der Baudezernent schickt seine Sachverständigen zwecks Nachprüfung der Kaufofferte zur anbietenden Firma in Liqu. Der Finanzdezernent gibt endlich auch seine Einwilligung, trotzdem die Mittel des Erneuerungsfonds durch Wohlfahrtslasten aufgezehrt sind; aber die Einnahmen aus der Bürgersteuer entwickeln sich über alle Erwartungen gut, daß er die Gelder bereitstellen kann. Der Hafendirektor eilt mit den erforderlichen Vollmachten freudig zur offerierenden Firma, um zu erfahren, daß vergangene Woche die Hafendirektion der benachbarten Stadt B. ihre Beschlüsse zum Ankauf des Krans rascher gefaßt hat. Welcher Aufwand an Zeit und Papier war notwendig gewesen, um dem Hafendirektor erneut zu beweisen, wie mangelhaft seine Stellung als 'verantwortlicher Betriebsleiter' in Wirklichkeit fundiert ist. Die Verantwortung trägt er nur gegenüber der städtischen Haushaltsordnung, und die Amtsbezeichnung eines Betriebsleiters ergibt sich nur aus dem Stellenplan. Ein Vierteljahr später, bei Aufstellung des Voranschlags für das nächste Rechnungsjahr, beantragt er erneut die Auflösung des Erneuerungsfonds und die Einstellung des Restbetrages zum Ankauf eines neuen Krans. Das Stadtparlament unterstützt den Antrag mit der Begründung, durch die Neuanschaffung der „Hebung der heimischen Wirtschaft unter gleichzeitiger Entlastung des Fürsorgeetats" zu dienen.

Diese scharfe Kritik an dem Behördenaufbau sowie an der engen Verknüpfung der städtischen Unternehmungen mit ihrem Dezernat und den sonstigen Dienststellen der Hoheitsverwaltung darf nicht so verstanden werden, als ob uns jede Bindung überflüssig erschiene. Sie bemüht sich nur, die Nach-

teile aufzuzeigen, die in einer allzu starken Einengung der Entscheidungsbefugnisse des Betriebsleiters liegen. Trotzdem dieser bereits durch einen bis ins kleinste gegliederten Voranschlag in seiner Bewegungsfreiheit beschränkt wird, glauben die vorgesetzten Stellen der Hoheitsverwaltung, ihre Aufsichtsbefugnisse dahingehend ausdehnen zu müssen, daß sie ihm jede Selbstverantwortung abnehmen. Das führt in den meisten Fällen dazu, daß der Betriebsleiter zu einem Spielball amtlicher Verfügungen wird, und daß ihn aber andererseits die Bevormundung der vorgesetzten Stellen nicht davor schützt, durch die Bürgervertretung der schärfsten Angriffe ausgesetzt zu sein. Da der Direktor neben sparsamster Wirtschaftsführung auch auf die spätere Lebensfähigkeit seines Betriebes bedacht sein muß, die vorgesetzten Stellen aber, ohne die speziellen Verhältnisse zu kennen, meist nur eine Beschränkung der kassenmäßigen Ausgaben verfolgen, so resultiert hieraus eine ständige Spannung. Diese wird äußerlich dadurch beseitigt, daß man die Entscheidung des Gemeindevorstandes anruft. Da dieser aber auch nur auf nominelles, d.h. auf kameralistisches Denken eingestellt ist, fällt sein Urteil stets zuungunsten des Betriebes aus. Das Stadtoberhaupt ist an einer möglichst sofortigen Sanierung des Gemeindehaushalts interessiert und legt keinen Wert auf eine weitsichtige Betriebspolitik.

Dieses der Kameralistik eigentümliche nominelle Denken führte uns dazu, die Verwaltungsbuchhaltung als Werkzeug zur Erkenntnis des Betriebslebens abzulehnen. Neben ihrer Unbrauchbarkeit als Hilfsmittel des innerbetrieblichen Rechnungswesens, erkennen wir nunmehr auch ihre Unfähigkeit, die sich aus der Funktionsteilung einer Gemeinde ergebenden Gegensätze nach außen zu überbrücken. Beide Interessengruppen innerhalb derselben Gebietskörperschaft versuchen auf ihre Weise, dem Betrieb zu dienen, aber die Verschiedenheit der wirtschaftlichen An-

schauungen gestaltet die Existenzfähigkeit des Betriebes von Tag zu Tag schwieriger. Es ist das Verdienst der heutigen Reichsregierung, hier Wandel geschafft zu haben. Einmal dadurch, daß die Pflichtprüfung neues wirtschaftliches Gedankengut in die Betriebe trägt, zum anderen gibt die Einführung des Führerprinzips in unseren preußischen Gemeinden eine gewisse Gewähr dafür, daß dieses Gedankengut nicht wieder durch schädliche Interessenkämpfe zwischen Hoheitsverwaltung und Betriebsleitung vergeudet wird. Inwieweit jedoch die praktischen Auswirkungen diesen Dualismus ausmerzen werden, bleibt abzuwarten. Vollständig wird er sich nicht beseitigen lassen, solange noch nominelles und statisches Denken in den Hoheitsverwaltungen wurzelt. Man werfe uns hier nicht vor, daß die kommunalen Eigenbetriebe neben wirtschaftlichen auch noch sozial- und staatspolitische Ziele zu verfolgen hätten; diesen Umstand müssen wir abstrahieren, er ändert an unseren Ausführungen nichts. Es ist eine vornehme Aufgabe des öff. bestellten Wirtschaftsprüfers, die Gegensätze zwischen Hoheitsverwaltung und Betriebsleitung mit beseitigen zu helfen. Die vom Gesetzgeber gegebenen Voraussetzungen, der Einführung des Führergrundsatzes und der Anwendung der Doppelbuchhaltung, müssen mit dem notwendigen wirtschaftlichen Geist durchdrungen werden. Die richtige Abfassung der Betriebssatzung und die vorsichtige Auswahl der Beiräte sind Stützen, die das Erreichen eines möglichst günstigen Betriebserfolges garantieren.

72 Die Umgestaltung der funktionellen Beziehungen.

Gegenüber dem bisherigen Zustande, einer unklaren Abgrenzung des Zuständigkeitsbereiches und damit einer Verwässerung in der Trägerschaft der Ver-

antwortlichkeit, hat die Gesetzgebung des Dritten Reiches aufgeräumt. In zweifacher Hinsicht hat sich gegenüber der früheren Gestaltung der funktionellen Beziehungen eine Wandlung vollzogen. Die reichsrechtlichen Vorschriften über die Prüfungspflicht der Gemeindebetriebe fordern nach außen eine gesonderte Rechnungslegung, im Innenverhältnis aber eine genaue Feststellung der wirtschaftlichen Konstitution vermittels eines schmiegsamen Rechnungswesens. Auf diesen Vorschriften bauen die preußischen Normen auf, indem sie die reichsrechtlichen Bestimmungen durch Einführung des Führerprinzips vertiefen. Während in früheren Jahren jeder Leiter einer Dienststelle der Hoheitsverwaltung sich berufen fühlte, in das Betriebsgeschehen der kommunalen Eigenbetriebe bestimmend einzugreifen, um im entscheidenden Augenblick den Betriebsdirektor für den Gesamterfolg allein verantwortlich zu machen, sind heute solche Übergriffe grundsätzlich nicht mehr möglich. An sich wird dadurch die dezernatsmäßige Gliederung und Unterstellung der Eigenbetriebe unter die Aufsicht des Beigeordneten nicht berührt. Was sich geändert hat, ist eine scharfe Abgrenzung des Verantwortungsbereiches innerhalb des dem einzelnen übertragenen Gebietes. Die früher bestehenden Gegensätzlichkeiten sollen zugunsten des Gemeinwohles in eine befruchtende und unterstützende Tätigkeit umgewandelt werden. Im Vordergrund hat nicht mehr das Geltungsbedürfnis und der Ressortpartikularismus der Dienststellen der Hoheitsverwaltung zu stehen, die sich in alle sie betreffenden Betriebsangelegenheiten bestimmend einschalten können, sondern sie haben nur auf Anweisung des Betriebsleiters beratend mitzuwirken.

Nach dem Gesetz wird die Verwaltung der Eigenbetriebe vom Leiter der Gemeinde geführt. Entsprechend der national-sozialistischen Staatsauffassung trägt der Gemeindeleiter die volle und ausschließliche Verantwortung für die Gesamtverwaltung seiner Gebietskörperschaft. Er hat lediglich gegenüber der

staatlichen Aufsichtsbehörde Rechenschaft abzulegen. Kraft dieser Unabhängigkeit und Unverantwortlichkeit gegenüber einem Gemeindeparlament ist der Bürgermeister (1) befugt, einen Vertreter mit der Verwaltung der Unternehmung zu beauftragen. Dieser Vertreter, in unserem Falle der Betriebsdirektor, hat sich nach einer vom Bürgermeister erlassenen Betriebssatzung zu richten und ist dementsprechend auch nur diesem gegenüber verantwortlich. Wegen des außerordentlichen Arbeitsumfanges in größeren Kommunen werden Vertreter des Gemeindeleiters berufen, denen bestimmte Aufgabengebiete zufallen. Diese sog. Beigeordneten (2) sind wie früher Vorgesetzte des Betriebsdirektors. In dieser Beziehung hat sich nichts geändert, wohl aber sind ihre Rechte wie die aller anderen Dienststellen der Hoheitsverwaltung dadurch beschnitten, daß ihnen auf indirektem Wege im Interesse klarer Scheidung des Verantwortungsbereiches Grenzen gezogen sind. In formaljuristischer Hinsicht gibt der Gesetzgeber weiter keine Vorschriften darüber, wie sich die Rechte und Pflichten des Betriebsleiters im einzelnen gestalten sollen, sondern er verweist auf die Betriebssatzung, die alle Einzelheiten zu klären hat. Aus dem Sinn der neueren Gemeindegesetzgebung in Verbindung mit der national-sozialistischen Staatsauffassung können wir aber ohne weiteres den Faden weiterverfolgen und die Stellung des Betriebsleiters und der Eigenbetriebe im Rahmen der Gemeindeverwaltung entwickeln.

So sollen sich die Dezernats- und sonstigen Stellen nicht mehr in kleinlicher Weise in den Betriebsablauf einmengen. Der vorgesetzte Beigeordnete hat als Vertreter des Gemeindeleiters wie ein

---

1) Je nach dem Umfang der Gemeindeverwaltung kann die Amtsbezeichnung verschieden sein; vgl. auch § 4 des Gemeindeverfassungsgesetzes.

2) oder auch Schöffen genannt; vgl. hierzu auch §29 des gleichen Gesetzes.

sorgsamer Aufsichtsratsvorsitzender die Geschicke des Unternehmens zu überwachen. Er greift nur in entscheidenden Fällen aktiv ein und ist als Verbindungsglied zwischen Hoheitsverwaltung und Gemeindebetrieb von dem Betriebsdirektor stets auf dem Laufenden zu halten. Ferner ist nur er allein befugt, unter Anhören der Meinung des Direktors und der Wirtschaftsbeiräte wichtige Beschlüsse zu fassen. Die Betriebssatzung regelt in eindeutiger Weise den Zuständigkeitsbereich des Dezernenten; in Zweifelsfragen entscheidet als letzte Instanz der Gemeindeleiter. Im allgemeinen ist jedoch der Direktor für den ordnungsmäßigen Verlauf der Geschäfte allein verantwortlich. Keine andere Stelle darf ohne Kenntnis des Beigeordneten irgendwelche Anordnungen treffen, die für den Betrieb von Einfluß sind. Das gleiche gilt bei wichtigen vom Direktor eingeleiteten Maßnahmen, soweit sie einen anderen Dezernatsbereich tangieren. Die Stellung des Betriebsleiters ist in der Satzung ebenfalls umrissen und ähnelt der des Vorstandes einer Aktiengesellschaft. Ihm stehen Beiräte zur Seite, die vom Bürgermeister berufen werden. Es handelt sich um besonders erfahrene Männer, die im praktischen Wirtschaftsleben tätig sind. Sie haben lediglich beratende Stimme, sind aber monatlich und vor allem am Jahresabschluß mit dem genauen finanziellen Stand des Unternehmens bekannt zu machen. Die Beratungen haben nach Möglichkeit unter dem Vorsitz des Beigeordneten stattzufinden.

Soweit die Vorschriften und Auslegungen, wie sie das preuß. GFG. geschaffen hat. Sie grenzen die beiden Funktionstätigkeiten scharf voneinander ab und haben in dem Beigeordneten das Organ ausgebildet, das die Verbindung herstellt zwischen der gemeindlichen Wirtschaftstätigkeit und den staats- u. sozialpolitischen Aufgaben. Andere unmittelbare Beziehungen bestehen grundsätzlich nicht. Die Stellung des Dezernenten ist nicht leicht; denn neben

guten kaufmännischen Kenntnissen und wirtschaftlicher Begabung muß er ein geübter Verwaltungsbeamter sein. Der Betriebsleiter soll nur Wirtschaftler sein und auch nur die kaufmännischen Bilanz- und Bewertungsvorschriften kennen. Jede kameralistische Begabung kann hier nur schaden. Diese Forderungen entsprechen dem materiellen Recht der RDV, wonach für die prüfungspflichtigen Betriebe die Doppelbuchhaltung anzuwenden ist.

Die neue Gemeindegesetzgebung hat in ihren Grundzügen die Richtlinie angegeben, nach der sich die Rechte und Pflichten des Betriebsleiters zu bewegen haben. Sie hat den Direktor zum Führer der Unternehmung bestellt und ihn als verantwortlichen Leiter von allen Einwirkungen anderer Dienststellen befreit. Er ist im Rahmen der Satzung innerhalb der allgemeinen Geschäftsführung in seinen Entschlüssen vollkommen unabhängig. Meinungsverschiedenheiten können nur selten auftauchen, wodurch das Interesse am Wohlergehen der Unternehmung neu belebt wird. Der Direktor kann lediglich von seinem Dezernenten zur Rechenschaft gezogen werden und hat dessen Entscheidung bei allen außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen einzuholen. Durch die an früherer Stelle bereits besprochene prozentuale Rückstellung vom erzielten Differentialgewinn auf ein besonderes Reservekonto ist sein Ehrgeiz besonders angespornt (1). Die Schlagkraft der Unternehmung ist dadurch erhöht, daß die Abhängigkeit vom Instanzenzug der Hoheitsverwaltung grundsätzlich fortfällt. In allen Fragen, die die Hoheitsverwaltung betreffen, ist für den Betriebsleiter nur der Beigeordnete zuständig. Dem Direktor ist trotz aller Selbständigkeit in der Geschäftsführung keine Möglichkeit gegeben, gewissenlos zu handeln. Neben der Aufsichtsbefugnis des Dezernenten und der überwachenden Tätigkeit der Beiräte revidiert der Wirtschaftsprüfer alljährlich die Unternehmung in formeller und materieller Hinsicht. Der gesetzliche Bestätigungsver-

1) vgl.die Ausführungen auf S. 115 f.

merk und die scharfen Strafvorschriften garantieren eine ordnungsgemäße Abwickelung des Prüfungsprogramms.

73 Die Beseitigung der etatrechtlichen Bindungen.

Nicht nur durch die Verwirklichung des Führerprinzips hat der Betriebsleiter größere Bewegungsfreiheit erlangt, auch in Bezug auf das innerbetriebliche Rechnungswesen sind alle Fesseln gefallen, die bisher die Dispositionsfähigkeit des Leiters hemmten. Das preuß. GFG hat in dem § 97 eine Vorschrift geschaffen, die den Direktor von den starren Bindungen der gemeindlichen Haushaltsordnung befreit. Dieser Paragraph besagt, daß in kaufmännisch eingerichteten Unternehmungen, bei denen sich ein Wirtschaften nach Einnahme- und Ausgabeansätzen des Haushaltsplans nicht durchführen läßt, statt der getrennten Veranschlagung das voraussichtliche Endergebnis in den Gemeindeetat aufzunehmen ist. Damit ist der Grundsatz, daß alle Einnahmen und Ausgaben in voller Höhe und getrennt voneinander im Gemeindeetat zu veranschlagen sind, durchbrochen. Diese Ausnahme gilt aber nur für oben erwähnte Unternehmungen, zu denen auch die prüfungspflichtigen Kommunalbetriebe gehören. Lediglich der mutmaßliche Gewinn oder Verlust ist in den Gemeindeplan zu übernehmen (Nettoprinzip). Damit fallen für alle die Doppelbuchhaltung benutzenden prüfungspflichtigen Kommunalbetriebe die starren juristischen Bindungen an die Etatsansätze fort. Es ist nun keineswegs durch diese Vorschrift der Willkür des Betriebsleiters freier Lauf gelassen, sondern der gleiche Paragraph macht eine wichtige Einschränkung. Er bestimmt nämlich, daß die von der Brutto-Etatisierung befreiten Betriebe einen Vor-

anschlag aufstellen sollen, der nach betriebsmäßigen Gesichtspunkten zu gliedern ist.

Zum ersten Male ist in der deutschen Rechtslegung die Idee des Wirtschaftsplanes propagandiert; denn der aufzustellende Voranschlag soll in seinen Einzelansätzen nicht rechtsverbindlich sein (1), sondern nur den Zweck erfüllen, den Saldenbetrag für den Gemeindehaushalt zu ermitteln. Dieser Saldenbetrag ist nicht etwa die Differenz zwischen tatsächlichen Kasseneinnahmen und -ausgaben, also ein Überschuß (bzw. ein Zuschuß), sondern er ist das Ergebnis kaufmännischer Erfolgsberechnung, ein vorkalkulierter Gewinn (bzw. Verlust). Das Gesetz betont ausdrücklich, daß der in den gemeindlichen Haushaltsplan einzustellenden Betrag nach „betriebsmäßigen Gesichtspunkten" im voraus festgestellt werden soll. Am Jahresende wird neben dem auf wirtschaftsplanender Grundlage vorkalkulierten Gesamterfolg der tatsächlich erzielte Gewinn einzusetzen sein. Zur Begründung des 'Mehr' oder 'Weniger' gegenüber dem Ansatz erscheint in der Bemerkungsspalte des ordentlichen Gemeindehaushalts lediglich der Hinweis auf die gesonderte Rechnungslegung der Unternehmung. Die Abweichung des Jahresergebnisses vom veranschlagten Gesamterfolg hängt von der Genauigkeit des Budgetierens ab. Die einzige Verbindung mit der Kameralrechnung besteht nur noch in der Einstellung des veranschlagten Erfolges in den Haushaltsplan; denn am Jahresschluß hat die Unternehmung den wirklich erzielten Gewinn im Anweisungsverfahren an die Stadthauptkasse als IST-Summe abzuführen. Sonst ist jede Beziehung zur Kameralistik gelöst, da ja außer der Gewinnablieferung auf kameralistischem Anweisungswege die gesamte innerbetriebliche Rechnungslegung nach dem doppelten Buchungssystem geschieht. Es wird häufig angenommen, daß der Wirtschaftsplan, wie er heute vielfach bei

---

1) im Sinne der Haushaltsordnung,

unseren Großunternehmungen der Privatwirtschaft Eingang gefunden hat, mit dem Haushaltsplan der Gemeinden identisch sei. Diesen Irrtum aufzuklären und zugleich die Beziehungen und Unterschiede zwischen beiden Budgets zu untersuchen, hat sich das nächste Kapitel zur Aufgabe gestellt.

Bisher sind im Verordnungswege keinerlei Ausführungen darüber gemacht, wie sich die Aufstellung des innerbetrieblichen Wirtschaftsplans zu vollziehen hat. Wir glauben auch nicht, daß solche Ausführungen ergehen werden, da der industrielle Budgetgedanke in der Praxis noch recht unentwickelt ist. Es wird Aufgabe der Betriebssatzung sein, etwas mehr Licht in die wirtschaftliche Planarbeit zu bringen. Privatindustrie und Gemeindeunternehmungen werden sich hierbei wertvolle Winke geben können; denn beide entsenden ihre Vertreter in die Wirtschaftsbeiräte. Der Erfahrungsaustausch wird sich für beide Teile sehr wertvoll gestalten, da die Kommunen große Erfahrungen in der Technik des Etatisierens besitzen, während die Privatwirtschaft markt- und betriebstechnisch besser vorauszuschauen versteht.

Es ist höchste Aufgabe des Betriebsdirektors, nach Festlegung des Gesamtwirtschaftsplans und dessen Einzelpläne, auf die Verwirklichung des gesteckten Zieles, nämlich der Erreichung des Budgeterfolges, hinzustreben. Dabei darf kein starres Festhalten an einmal aufgestellten Ziffern eintreten; denn gerade die Erstarrung des kameralistischen Etats will der Gesetzgeber durch die Bestimmung des § 97 GFG vermeiden, wenn er einen nach betriebsmäßigen Gesichtspunkten aufgebauten Voranschlag verlangt. Aus der Erkenntnis heraus, daß die doppelte Buchhaltung mindestens ebenso geeignet ist, die Kontrolle über die Kassencinnahmen und -ausgaben zu übernehmen, hat der Gesetzgeber diese ursprüngliche Aufgabe des kameralistischen Voranschlags mit einem anderen Inhalt erfüllt. Dieser neue Inhalt beruht

darin, mit Hilfe der Doppik die voraussichtliche Zukunftsentwicklung zu schätzen und zahlenmäßig im Wirtschaftsplan festzulegen. Der Betriebsleiter hat an Hand der vom Beirat durchgesprochenen und vom Beigeordneten genehmigten SOLL-Ziffern die ermittelten IST-Ziffern fortlaufend zu überwachen. In den monatlichen Besprechungen (1) hat der Direktor über die vorliegenden Ergebnisse Bericht zu erstatten. Der Dezernent kann hierbei die Berichtigung des Voranschlags vornehmen oder die erforderlichen Anpassungs- und Verbesserungsmaßnahmen treffen. Damit kommt dem zu Beginn des Rechnungsjahres aufgestellten Gesamtwirtschaftsplan nur die Bedeutung zu, die große Entwicklungslinie darzustellen, um daraus den Gesamterfolg für den Gemeindehaushalt zu erhalten. Die gesammelten jahrelangen Betriebsbeobachtungen werden es aber ermöglichen, den veranschlagten Gesamterfolg dem tatsächlich erzielten sehr stark anzugleichen.

Der Übergang von der Etatisierung jeder einzelnen Position einer Unternehmung im Gemeindehaushalt zum Nettoprinzip stärkt zusammen mit der Verpflichtung zur doppelten Verbuchung die Schlagkraft des Betriebes. Der Führergedanke gibt dem Direktor die notwendige Selbständigkeit gegenüber willkürlichen Übergriffen einzelner Stellen der Hoheitsverwaltung, grenzt aber zugleich den Verantwortungsbereich scharf ab. Der Wirtschaftsprüfer als Vertrauensorgan des Staates prüft die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und garantiert zugleich der Aufsichtsbehörde das harmonische Zusammenarbeiten aller Kräfte zum Wohle des Volksganzen. Jeder Leerlauf und jedes Gegeneinanderarbeiten ist damit beseitigt, wenn alle ihren gesetzlichen Verpflichtungen nachkommen und miteinander und füreinander eine gute Rendite des Betriebes erstreben.

---

1) vgl. hierzu die Vorschrift des § 99 GFG.

8 Kameralistischer Etat und Wirtschaftsplan.

80 Allgemeines.

Durch die gesetzlichen Vorschriften über die Beschränkung des Umfangs der wirtschaftlichen Betätigung unserer deutschen Gemeinden ist in doppelter Hinsicht ein Wandel gegenüber den bisherigen innerbetrieblichen Rechnungsmethoden eingetreten. Einmal ist es die RDV vom 30.III.1933, die die Anwendung der doppelten Buchhaltung materiell vorschreibt, zum anderen das preuß. GFG, das zur Ermittlung des Gesamtbetriebserfolges und dessen Etatisierung im Gemeindehaushalt den Wirtschaftsplan fordert. Damit ist eine Entwicklung in der Betriebsführung der kommunalen Wirtschaftsunternehmungen eingeleitet, die auch nicht ohne Einfluß auf die freie Wirtschaft bleiben wird. Es ist interessant, sich vor Augen zu führen, wie die öffentliche und private Wirtschaft trotz offener Gegnerschaft und scheinbar unüberbrückbarer Gegensätze im Laufe der Zeit voneinander gelernt haben.

Zuerst war es der Staat, der einen Plan aufstellte, um die mutmaßlichen Kasseneinnahmen und -ausgaben zu schätzen; später taten die Gemeinden das gleiche. Die einzelnen SOLL-Positionen hatten bindende Wirkung und ohne Nachbewilligung durften die tatsächlichen Ausgaben die Ansätze nicht überschreiten. Der Grund für die Aufstellung eines solchen Voranschlags bei den Hoheitsverwaltungen ergab sich aus der Notwendigkeit der Mittelbeschaffung. Die Ausgaben für Gehälter, Löhne, Heizung, Beleuchtung usw. waren richtungsgebend für die zu erhebenden Steuern und sonstigen Abgaben. In gleicher Weise übernahmen alsdann die öffentlichen Unternehmungen das kameralistische System; denn da es sich

meist um Monopol- oder staatliche Selbstversorgungsbetriebe handelte, waren sie in ihrer Preisgestaltung vom Markte unabhängig. Obwohl mit fortschreitender wirtschaftlicher Betätigung von Staat und Kommunen die öff. Hand auch als Konkurrent der Privatindustrie auftrat, änderte sich in ihrer Betriebs- und Rechnungspolitik nur wenig. Betriebszuschüsse wurden aus allgemeinen Steuereinnahmen gedeckt, hingegen Überschüsse an den Staats- oder Gemeindehaushalt abgeführt. Erst mit immer stärker zunehmender Unternehmertätigkeit verliehen einige tüchtige Verwaltungsbeamte durch Kenntnis der kaufmännischen Buchhaltung der ursprünglichen Kameralrechnung etwas mehr Beweglichkeit und schufen so die gehobene Kameralistik. Damit setzten zum ersten Male Bestrebungen ein, die nur Tatsachen verbuchende Verwaltungsbuchführung der kaufmännischen Buchhaltung näher zu bringen. Aber der Voranschlag war immer noch an die starre rechtliche Form der Haushaltsordnung gebunden, von der er bis zum Inkrafttreten des preuß. GFG. auch nicht losgelöst wurde. Die öffentliche Wirtschaft hatte von der Privatindustrie nur wenig gelernt. Schuld an dieser Entwicklung trugen nur die Hoheitsverwaltungen, die nicht gewillt waren, ihren Betrieben beweglichere Budgetierungs- und Rechnungsmethoden zuzugestehen, weil sie glaubten, daß dadurch jede Kontrolle verloren ginge.

Für die Privatwirtschaft war es leichter, sich mit dem kameralistischen Budgetgedanken vertraut zu machen. Sie arbeitete fast ausschließlich nach dem System der Doppik und für letztere stellte der von seinen starren rechtlichen Bindungen befreite Voranschlag eine wichtige Ergänzung des kaufmännischen Rechnungswesens dar. Die Privatwirtschaft hat also niemals versucht, eine Verquickung zwischen Kameralrechnung und doppelter Buchhaltung herbeizuführen, sondern ihr genügte es, sich einen wichtigen Bestandteil der Kameralistik, nämlich den Vor-

anschlag, dienstbar zu machen. Hierin liegt ihr wesentlicher Erfolg und zugleich die Ursache begründet, weshalb die öff. Wirtschaft mit dem System der gehobenen Kameralistik Schiffbruch erleiden mußte. Auch sie wollte unter Beibehaltung der kameralistischen Rechnungslegung nur einen Teil der Doppelbuchhaltung übernehmen und zwar den wichtigsten, die Vermögens- und Erfolgsrechnung. Dabei hatte sie jedoch übersehen, daß ohne das feinmaschige Netz der beiden Kontengruppen ihr Ziel niemals erreichbar war. Unter Beibehaltung der kameralistischen Verbuchung und durch nachträgliche Retusche des Rechnungsabschlusses läßt sich eine genaue Vermögens- und Erfolgsrechnung nicht erzielen.

Diese falsche Marschroute hat der preußische Gesetzgeber erkannt und hat den kommunalen Wirtschaftsunternehmungen einen anderen Weg gezeigt, indem er haushaltsrechtlich die Einstellung des Gesamtbetriebserfolges fordert, andererseits aber die Unternehmungen von den starren Bindungen der staatlichen Haushaltsordnung befreit. Die nachfolgenden Ausführungen sollen nunmehr die Wesensmerkmale des kameralistischen Etats und des Wirtschaftsplanes erläutern.

81 Der kameralistische Etat.

Die Begriffsbildung für ein und denselben Inhalt ist gerade hier eine recht vielseitige. Etat, Haushaltsplan, Voranschlag und Budget werden in bunter Reihe nebeneinander verwendet, obgleich ihnen dieselbe Bedeutung zukommt. Die Gesetzgebung des Dritten Reiches bevorzugt die deutschen Ausdrükke Haushaltsplan und Voranschlag und bezeichnet die Einreihung der Einzelpositionen in den Haushaltsplan mit 'Veranschlagen', was gleichbedeutend ist

mit dem Begriff 'Etatisieren'. Der dem kaufmännischen Rechnungswesen zugehörende Begriff des „Wirtschaftsplans" hat mit oben genannten Ausdrükken nichts gemein und ist auch nicht in dem Kreise der Verwaltungspraktiker entstanden. Erst mit dem Aufkommen der Vorrechnung der voraussichtlichen bzw. angestrebten Zukunftsentwicklung des Betriebserfolges entstand in der Privatwirtschaft der Begriff des Wirtschaftsplans.

Eine Definition des Haushaltsplans ist in der deutschen Rechtslegung nicht zu finden. Diesen Mangel hat der Reichsinnenminister erkannt und in einem Runderlaß vom 31.7.1933 den Haushaltsplan wie folgt gekennzeichnet (1):

„Die nach den Vorschriften der GFV. festgestellte, für die gemeindliche Wirtschaftsführung maßgebende Zusammenstellung der für ein Rechnungsjahr veranschlagten Einnahmen und Ausgaben nach Zweckbestimmung und Ansatz nebst Erläuterungen."

Welcher Art diese Vorschriften sind, ergibt sich aus dem 2. und 3. Abschnitt des Ersten Teils des Preuß. GFG (früher GFV). Hiernach bildet der Haushaltsplan die Grundlage der Haushaltswirtschaft für die Verwaltung aller Einnahmen und Ausgaben, für die Buchführung, Rechnungsstellung und Rechnungslegung, für die Prüfung und Entlastung (§ 12). Er steht im Mittelpunkt des gesamten Rechnungswesens und verpflichtet die mit seiner Ausführung betrauten Kräfte, ihre Verwaltungstätigkeit nach den Bewilligungen des Haushaltsplans einzurichten. Grundsätzlich dürfen außeretatmäßige Ausgaben nicht geleistet werden; jedes Abweichen von dieser Norm gilt als strafbare Handlung. Damit wird eine Schwerfälligkeit in die Wirtschaftsführung getragen, die nur bei den Dienststellen der Hoheitsverwaltung möglich ist. Diese Stellen sind nicht auf eine rasche und schlagartige Abwickelung ihrer Geschäfte angewiesen. Ihre Tätigkeit ist rein verwaltungstechnischer Art und daher nicht auf Erfolgserzie-

1) „Hauptbegriffe des städtischen Haushaltswesens"

lung eingestellt. Ihre Finanzgebarung wickelt sich im Rahmen von Kasseneinnahmen und -ausgaben ab, von denen die letzteren die Einnahmen bei weitem übertreffen. Zeigt sich im Laufe des Rechnungsjahres, daß trotz sparsamster Verwendung der veranschlagten Geldmittel die Etatsansätze zu niedrig bemessen sind, so kann im gewöhnlichen Verwaltungswege eine Nachbewilligung beantragt werden. Schädigungen und Gefährdung in der Wirtschaftsführung der Dienststelle können während dieser Zeit wohl kaum auftreten. Die Erstarrung und etatrechtliche Bindung der Einzelpositionen des Voranschlags sind das Ergebnis einer gleichmäßigen und sich nur wenig ändernden Ausgabengestaltung, die wiederum auf das Fehlen jeder Umsatztätigkeit zurückzuführen ist. Soweit die Kosten nicht bereits fix sind, steht es fast durchweg im Belieben des Gemeindevorstandes, jeden variablen Einfluß auszuschalten. Gelingt es ihm aber nicht, die variablen Elemente auf ein Minimum herabzudrücken, so treten jene Schwierigkeiten auf, wie sie sich bei den Wirtschaftsbetrieben der öff. Hand gezeigt haben. Der kameralistische Voranschlag, der bis auf geringe Ausnahmen (1) eine ganze Rechnungsperiode umfaßt, verträgt keine unregelmäßigen Kostenschwankungen.

Damit haben wir die wesentlichsten Momente genannt, warum der kameralistische Etat nicht geeignet ist, als Kontrollmittel in das innerbetriebliche Rechnungswesen eingebaut zu werden. Als Finanzplan erfaßt er nur die tatsächlichen geldmäßigen Vorgänge, die in den zu leistenden Ausgaben und den zu erhebenden Einnahmen ihren Ausdruck finden. Trotzdem bildet dieser Etat als reines Kassenbudget (2) die Grundlage für das gesamte gemeindebetriebliche Rechnungswesen. Hierin liegt ein wichtiges Unterscheidungsmerkmal gegenüber dem industriellen

---

nach dem Runderlaß des MdJ.und des FM. v.31.7.33 - IVa I 771 u. IV 7211/19.6.33 (MBliV. S.917 ff.)

1) vgl. § 2 GFG

2) d.h. ohne Kreditvorgänge.

Budget, bei dem der Finanzplan lediglich einen Unterplan des allgemeinen Wirtschaftsplanes darstellt.

82 Der Wirtschaftsplan.

Der kaufmännische Wirtschaftsplan ist nur ein Teil des Rechnungswesens, bildet aber keineswegs eine solch feste Grundlage für die gesamte Wirtschaftsführung, wie dies bei dem kameralistischen Voranschlag der Fall ist. Er gehört der Vorrechnung an und nimmt die gleiche Stellung zur Buchhaltung ein, wie die Vorkalkulation zur Nachkalkulation. Als Korrelat zur Buchhaltung benutzt der kommerzielle Voranschlag die statistisch ermittelten Erfahrungsunterlagen sowie die analytischen Vorausberechnungen, um mit deren Hilfe den voraussichtlichen Betriebserfolg zu schätzen. An die Stelle des Zufalls soll bereits vor Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeit der Unternehmung eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung gestellt werden, mit dem Endziel, eine Kontrolle der innerbetrieblichen Wirtschaftlichkeit zu erreichen. Hier liegt schon der grundlegende Unterschied zum kameralistischen Budget. Während der kommerzielle Voranschlag den Ausgleich sucht zwischen Aufnahmefähigkeit des Marktes einerseits und der Leistungsfähigkeit und den Kosten der Unternehmung andererseits, beruht die Hauptaufgabe des kameralistischen Etats darin, den Betrag zu ermitteln, der in der Budgetperiode erhoben werden muß, um die Erfüllung der Verwaltungsbedürfnisse der Körperschaft sicherzustellen.

Nach den Angaben Lohmanns (1) hat C.G. Gottschalk (2) als erster auf die Einführung von Wirt-

---

1) Lohmann, Martin, Der Wirtschaftsplan des Betriebes und der Unternehmung, Bln.1928, S.19

2) Die Grundlagen des Rechnungswesens und ihre Anwendung auf industr. Anstalten, insbesondere auf Bergbau, Hütten- und Fabrikbetrieb, Lpz.1865, S.17.

schaftsplänen in der Privatindustrie hingewiesen und definiert die 'Veranschlagung' als „die Berechnung des mutmaßlichen Geschäftsganges nach dem entworfenen Geschäftsbetriebsplan oder nach den vorliegenden Betriebsintentionen." Zur erfolgreichen praktischen Anwendung ist der Wirtschaftsplan in Deutschland noch nicht gelangt, ganz im Gegensatz zu Amerika, wo er von der Geschäftswelt bereitwillig aufgenommen und weitgehend ausgebaut wurde (1).

Wegen der Vielseitigkeit der marktwirtschaftlichen Betätigung unserer Wirtschaft ist es nicht möglich, einen festen Ausgangspunkt für die Aufstellung eines Wirtschaftplanes zu wählen. Entsprechend der funktionellen Gliederung eines Wirtschaftskörpers kann man die verschiedensten Einzelpläne aufstellen, die aber alle untereinander in Verbindung stehen und gemeinsam das Ziel erstreben, einen möglichst genauen Betriebserfolg auszuweisen. Der Einzelplan ist daher nicht für sich allein verständlich, sondern steht im Dienste des Gesamtwirtschaftsplanes. In welcher Weise man vorgeht und welchen Teilplan man als Ausgangspunkt für die Aufstellung aller anderen Einzelpläne wählt, hängt von der Art der betrieblichen Tätigkeit ab. In den meisten Fällen dient jedoch der Absatzplan als Grundlage für die Ermittlung des Gesamtplanes; ebenso können aber auch alle anderen Funktionstätigkeiten die Basis für die Aufstellung der übrigen Teilpläne bilden.

Teilplan des kommerziellen Gesamtwirtschaftsplans bildet auch der Finanzplan. Wir haben das Gemeindebudget als einen solchen Finanzplan kennen gelernt. Er stellt aber nicht den Ausdruck einer Funktionstätigkeit dar, sondern verkörpert das Er-

---

1) Das zeigen auch die Vorträge und Diskussionen über das industrielle Budget auf der Internationalen Diskusionskonferenz zu Genf (1930), die vorwiegend von amerikanischen Erfahrungen beherrscht worden sind.

gebnis kameralistischer Gedankenführung. Deshalb fehlt ihm jede Verbindung zu anderen Teilplänen; er verfolgt als isolierter Gesamtplan das Ziel, eine Kontrolle der kassenmäßigen Vorgänge auszuüben. Die Übereinstimmung im äußeren Aufbau gibt daher nicht zu der Berechtigung Anlaß, den Etat der Kameralisten als einen Teilplan des kommerziellen Budgets zu kennzeichnen.

Damit schließen wir die Betrachtungen über die Bedeutung und die verschiedenartige Zielsetzung beider Budgets. Uns kam es nicht darauf an, zu zeigen, wie ein kameralistischer Etat oder ein kaufmännischer Wirtschaftsplan aufzustellen ist. Wir wollten vielmehr die Wesensmerkmale und damit die Unterschiede herausarbeiten, die sich bei Anwendung beider Pläne ergeben. Die Loslösung vom Etatszwang die Einführung der Doppik und die Anwendung des Wirtschaftsplans bedingen einen neuen Geist in der Wirtschaftsführung der gemeindlichen Eigenbetriebe. Andererseits verursacht die Aufstellung eines kommerziellen Budgets unter der beratenden Mitwirkung der Beiräte einen wertvollen Gedankenaustausch zwischen öffentlicher und privater Wirtschaft. Insbesondere dürften hierbei die langjährigen Erfahrungen kommunaler Budgettechnik für die Entwicklung der geschäftlichen Vorausschätzungen von Bedeutung sein.

9 Schluß.

Die Erfahrungen der Vergangenheit haben gezeigt, daß die wirtschaftlichen Unternehmungen vieler Gemeinden nach Art und Umfang sich für die Allgemeinheit als überflüssig oder schädlich erwiesen haben, und daß solche Unternehmungen daher abgebaut bzw. rentabler gestaltet werden müssen. Erst der Sieg der national-sozialistischen Erhebung hat eine Klärung gebracht und der künftigen gemeindlichen Wirtschaftspolitik den zu beschreitenden Weg gewiesen. An der Spitze des öffentlichen Lebens steht im national-sozialistischen Staat die rücksichtslose Durchsetzung des Allgemeinwohls gegenüber dem Einzelinteresse. Nur wenn das Allgemeinwohl eine Übernahme wirtschaftlicher Aufgaben durch die Kommunen berechtigt erscheinen läßt, hat diese zu erfolgen. Bei der Beurteilung dieser Frage ist die Regierung davon ausgegangen, daß nur die näheren Umstände des einzelnen Falles für die Entscheidung allein maßgebend sein können. Unter diesem Gesichtswinkel sind alle reichs- und landesrechtlichen Vorschriften über den Neubau des Prüfungswesens, die keine strang formal-juristische Auslegung vertragen, sondern nur Richtlinie für das erstrebte Ziel darstellen, zu verstehen. Die Gesetze werden sich selbstverständlich nicht sofort in wünschenswerter Weise in die Tat umsetzen lassen, sondern einer gewissen Probezeit bedürfen. Dafür ist der Umfang gemeindlicher Wirtschaftstätigkeit zu groß, und das Streben kommunaler Sozialisierungspolitik zu lang gewesen, um durch wenige gesetzliche, juristisch genau formulierte Vorschriften den beabsichtigten Erfolg herbeizuführen. Im übrigen muß mit dem Abbau entbehrlicher Regiebetriebe behutsam zu Werke gegangen werden, um nicht Vermögenswerte zum Nachteil der

Allgemeinheit zu verschleudern (1).

Erst die neue Staatsführung hat durch ihre gesetzgeberischen Maßnahmen die Voraussetzungen für ein wirkungsvolles Gelingen des angestrebten Zieles, nämlich Beseitigung aller entbehrlichen Regiebetriebe, geschaffen. Diese Voraussetzungen lassen sich in folgenden Punkten zusammenfassen:

1. Pflichtprüfung der Gemeindebetriebe durch den öff. bestellten Wirtschaftsprüfer,
2. Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse unter Zugrundelegung der nach den aktienrechtlichen Vorschriften bilanzierenden doppelten Buchhaltung,
3. Befreiung des Rechnungswesens vom Etatszwang und Verwirklichung des privatwirtschaftlichen Budgetgedankens in den Gemeindebetrieben,
4. Ausübung des Führerprinzips in den Kommunalverwaltungen,
5. Schaffung staatlicher Aufsichtsorgane (Gemeindeprüfungsämter).

Wir erwähnten schon, daß sich die Beratungen betr. der RDV fast 1 1/2 Jahre hinzogen, bis die politischen Meinungsverschiedenheiten durch die Machtübernahme unserer neuen Staatsführung endlich ein jähes Ende fanden. Gegen die Beauftragung der freien Wirtschaftsprüfer mit der gemeindlichen Pflichtprüfung wurde vor allem eingewandt, daß ihnen die nötige Erfahrung im Kommunalwesen fehle, und daß die Unabhängigkeit der Revision bei festbesoldeten Beamten besser gewahrt sei. Der freie Wirtschaftsprüfer müsse zu sehr den Wünschen seines Auftraggebers Rechnung tragen und würde bei deren Nichtbeachtung Gefahr laufen, im nächsten Jahr nicht mehr beauftragt zu werden. Mit Recht hat sich der Gesetzgeber ablehnend gegen diese Einwände verhalten und seiner Meinung zum Durchbruch verholfen,

---

1) vgl. auch die Etatrede des Frankfurter Oberbürgermeisters am 13.März 1934.

daß es ihm richtiger erscheine, die Erfahrungen der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der aktienrechtlichen Revision für die Revision der Regiebetriebe in möglichst weitem Umfange nutzbar zu machen. Da auch bei den öff. Unternehmungen die Wirtschaftlichkeit im Vordergrund stehen muß, ist der freie Bilanzprüfer am besten in der Lage, den notwendigen Erfahrungsaustausch zwischen öffentlicher und privater Wirtschaft zu fördern. Die fehlenden Kenntnisse auf kommunalem Gebiete wird er sich daher erwerben müssen. Dem berechtigten Einwand der Unabhängigkeit in der Auftragserfüllung ist dadurch Rechnung getragen, daß der Staat durch seine Aufsichtsorgane selbst die Bestellung vornimmt. Der Zweck zum Erlaß der Reichshauptverordnung (RHV) war doch gerade der, die Wirtschaftsführung der öff. Betriebe besser als bisher zu durchleuchten; eine Wirtschaftsprüfung kann also nur dazu dienen, einwandfreie Unterlagen für die Urteilsbildung über Lebensfähigkeit und Notwendigkeit des Betriebes und seines Aufbaues zu beschaffen, zumal über seine Wirtschaftlichkeit. Der Zweck läßt sich aber nicht erreichen, wenn allzu kameralistisch eingestellte Instanzen mit der Prüfung beauftragt werden, da diese nicht genügend berücksichtigen, daß nur solche Betriebe Existenzberechtigung haben, die auch im freien Konkurrenzkampf ohne Steuerprivileg und sonstige Vorteile bestehen können.

Eine Ausnahme hiervon bilden die gemeindlichen Versorgungs- und Verkehrsunternehmungen sowie die sozialen, hygienischen und kulturellen Einrichtungen, die aber auch nach sparsamen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten geführt werden müssen. Bei den Versorgungsbetrieben wird der Prüfer in erster Linie sein Augenmerk darauf zu richten haben, daß die Tarifpolitik viel schärfer als früher beabsichtigt, die Produktionskraft der handwerklichen und mittelständigen Kreise durch Tarifsenkungen zu stärken.

Ohne ein gut arbeitendes, den Wünschen des Ge-

setzgebers entsprechendes Rechnungswesen würde die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers sehr erschwert, wenn nicht sogar unmöglich gemacht. Wir haben deshalb als zweite Voraussetzung die Anwendung der doppelten Buchhaltung und der aktienrechtlichen Abschlußvorschriften genannt. Es erübrigt sich, an dieser Stelle nochmals die Gründe aufzuzählen, die gegen die Verwendung der Kameralrechnung oder ähnlicher Zwittergebilde sprechen. Die aktienrechtlichen Vorschriften hingegen erscheinen uns als notwendiges Übel zwecks Herbeiführung einer im Bereich der gegenwärtigen Rechtslegung erforderlichen Offenlegung der Betriebsverhältnisse. Es gehörte nicht in den Rahmen dieser Arbeit, uns mit Bilanztheorien zu befassen, sondern unsere Aufgabe bestand darin, Einblick in die gesetzliche Neuordnung der gemeindlichen Pflichtprüfung zu nehmen.

Da mit der Anwendung kaufmännischer Rechnungs- und Bilanzierungsmethoden noch keine volle Garantie für eine wirtschaftliche Betriebsführung gewährleistet ist, hat das preußische Staatsministerium diese Lücke durch die Verabschiedung seines Gesetzeswerkes vom 15. Dez. 1933 beseitigt. Um nämlich eine erfolgreiche nach kaufmännischen Gesichtspunkten arbeitende Unternehmung zu schaffen, bedurfte es einmal der Loslösung des kameralistischen Voranschlags von seinen etatrechtlichen Bindungen; zum anderen mußte aber auch eine Klärung in der Trägerschaft der Verantwortung vorgenommen werden. Nur durch Regelung der Betriebsführerschaft und Einsetzung staatlicher Aufsichtsorgane zur Überwachung der Betriebsverhältnisse konnte erreicht werden, daß die reichsrechtlichen Durchführungsbestimmungen zur Pflichtprüfung kommunaler Unternehmungen zu praktischen Ergebnissen führen.

Leider steht diese umfassende Regelung über den Neubau kommunaler Wirtschaftstätigkeit im Reich noch aus. Es hat lediglich die von uns unter Pos.1 und 2 genannten Voraussetzungen erfüllt, während

sich die unter Pos. 3 bis 5 erwähnten Postulate nur auf Preußen erstrecken. Im Verlauf weniger Monate wird auch auf diesem Gebiete völlige Übereinstimmung herrschen; denn das preußische Staatsministerium hat im Vorwort zu seinem Gemeindeverfassungsgesetz eine gleichlautende Regelung für das Reichsgebiet angekündigt. Damit wäre in absehbarer Zeit für Deutschland eine Einmütigkeit des Vorgehens in der Handhabung der Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsführung öffentlicher Gemeindeunternehmungen erzielt, die zum Zweck hat, „Staatsmacht und Volksfreiheit miteinander zu versöhnen (1)".

In der Erreichung dieses Ziels stellt der öff. bestellte Wirtschaftsprüfer ein wichtiges Bindeglied dar, das vor allem den unglückseligen Kampf zwischen öffentlicher und privater Wirtschaft für immer beseitigen hilft. In seiner staatlich zugesicherten Eigenschaft als Treuhänder der Volksgemeinschaft und als Vertrauensmittler zwischen Volk und Staatsführung soll er dazu beitragen, daß „die Steuerkraft der Einwohner und Wirtschaft pfleglich behandelt wird (2)". Er steht somit im unmittelbaren Dienst der Fortentwicklung des Wirtschaftsrechts und soll durch seine tägliche Praxis an der Beseitigung von Lücken und Schwächen im Gesetz mitwirken.

---

1) aus dem Vorwort zum preuß. Gemeindeverfassungsgesetz vom 15.Dezember 1933, G.S. S.427
2) aus dem Vorwort des preuß. GFG., G.S. S.442.

ANHANG.

I. Anlage.

Notverordnung vom 6. Oktober 1931 über die Prüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand.
Aus der Dritten Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zur Bekämpfung politischer Ausschreitungen vom 6. Oktober 1931. (RGBl. I S.537)
Fünfter Teil, Kapitel VIII: Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand.

---

§ 1.
(1) Zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse ist der Jahresabschluß
I. der von Körperschaften des öff. Rechtes unterhaltenen Betriebe,
II. der Betriebe mit eigener Persönlichkeit des öff. Rechtes,
III. der Unternehmungen, deren Erträgnisse ausschließlich oder überwiegend Körperschaften des öff. Rechtes zufließen, mit Ausnahme der Aktiengesellschaften
unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung nach Ablauf eines jeden Haushalts- oder Geschäftsjahrs durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu prüfen.
(2) Die Vorschriften des Abs. 1 gelten nicht für die Reichsbank, die Deutsche Golddiskontbank und die Deutsche Reichsbahn-Gesellschaft.

§ 2.
Die Reichsregierung ist ermächtigt, mit Zustimmung des Reichsrats, die zur Durchführung dieser Vorschriften erforderlichen Rechtsverordnungen und allgemeinen Verwaltungsvorschriften zu erlassen; sie kann insbesondere durch allgemeine Anordnung

Ausnahmen von der Prüfungspflicht zulassen und Bestimmungen über den Umfang der Prüfung sowie darüber treffen, in welchem Umfang und in welcher Weise das Prüfungsergebnis öffentlich bekanntzumachen ist.

§ 3.

Die Reichsregierung bestimmt den Zeitpunkt, mit dem die Vorschriften dieses Kapitels in Kraft treten. Der Zeitpunkt kann je nach dem Geschäftszweig und der wirtschaftlichen Bedeutung der Betriebe und der Unternehmungen verschieden bestimmt werden.

II. Anlage.

Durchführungsverordnung vom 30. März 1933 zur Notverordnung vom 6. Oktober 1931 über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand.
(Reichsanzeiger 1933, Nr. 77 vom 31. März 1933).

§ 1. (Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand)
Im Sinne dieser Vorschriften gelten

1. als „Körperschaften des öff. Rechts" auch das Reich und die Länder; ebenso die Träger der Sozialversicherung; nicht dagegen die Religionsgesellschaften (Art. 137 der Reichsverfassung);
2. als „Wirtschaftsbetriebe" solche Betriebe und Unternehmungen, die überwiegend wirtschaftlichen Zwecken dienen und

a) in der Form einer Gesellschaft des Privatrechts mit eigener Rechtspersönlichkeit bestehen oder
b) nicht in der Form einer Gesellschaft des Privatrechts bestehen, bei denen aber das Verhältnis zu den Abnehmern ihrer Leistungen oder Waren privatrechtlich geregelt ist, oder
c) ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform und auf das Verhältnis zu ihren Abnehmern der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, elektrischer Arbeit oder Verkehrsleistungen dienen;

3. als von Körperschaften des öff. Rechts „unterhalten"
   a) diejenigen Betriebe, die mit diesen Körperschaften verwaltungsmäßig verbunden sind und
   b) diejenigen in privatrechtlicher Form geführten Betriebe, deren Geschäftskapital sich unmittelbar oder mittelbar mit mehr als der Hälfte im Eigentum dieser Körperschaften befindet.

§ 2. (Ausnahmen von der Prüfungspflicht)
(1) Die Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öff.Hand gelten nicht für Betriebe und Unternehmungen des Reichs und der Länder sowie für Betriebe und Unternehmungen, an denen das Reich oder ein Land unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder deren Reingewinn ganz oder zum Teil dem Reich oder einem Lande zufließt, es sei denn, daß sie keiner Prüfung durch die oberste Prüfungsbehörde des Reichs oder eines Landes oder durch eine mit Zustimmung der obersten Prüfungsbehörde des Reichs oder eines Landes bestimmte Prüfungsgesellschaft unterliegen.
(2) Die Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand gelten ferner nicht für
1. Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften a.A.
2. Betriebe und Unternehmungen der Gemeinden (Gemeindeverbände), die ausschließlich deren Eigenbedarf dienen; das gleiche gilt für Betriebe und Unternehmungen des Reichs und der Länder, die ausschließlich dem Eigenbedarf des Verwaltungszweiges dienen, der sie unterhält;
3. die Staatsbanken und die Deutsche Rentenbank-Kreditanstalt sowie für von ihnen unterhaltene Bankbetriebe,
4. die staatlichen und kommunalen Sozialbetriebe, wie die Betriebe des Gesundheitswesens ein-

schließlich der Kranken-, Heil- und Pflegeanstalten, die Kanalisationswerke und Betriebe, die lediglich der Unterbringung und Verpflegung der minderbemittelten Bevölkerung dienen, insbesondere Alters-, Siechen-, Obdachlosenheime, Volks- und Schulküchen;

5. die Unterrichts-, Erziehungs- und Bildungsanstalten;
6. die Betriebe des Markt- und Messewesens; des Versteigerungs- und Verleihungswesens;
7. die Bahnen des allgemeinen Verkehrs und die nebenbahnähnlichen Kleinbahnen; diese Ausnahme gilt jedoch nicht für das nach dem 31. Dezember 1934 beginnende Geschäftsjahre und die nachfolgenden Geschäftsjahre;
8. die Gemeindeforsten.

(3) Die unter Reichs- oder Staatsaufsicht stehenden öff.Kreditanstalten einschließlich der öff. Sparkassen und Girokassen sowie die kommunalen Giroverbände können, soweit sie der Reichsaufsicht unterstehen, von der Reichsregierung, soweit sie der Staatsaufsicht unterstehen, von der obersten Landesbehörde mit Zustimmung der Reichsregierung von der Prüfungspflicht oder einzelnen Vorschriften dieser Verordnung befreit werden.

(4) Die obersten Landesbehörden sind ermächtigt, Betriebe geringeren Umfanges im Einzelfalle von der Prüfungspflicht auszunehmen, wenn

1. in ihnen erhebliche Mittel nicht festgelegt sind und
2. die Kosten der Prüfung unverhältnismäßig hoch sein würden.

Soweit von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht wird, haben die Länder für anderweite geeignete Prüfungen zu sorgen.

§ 3. (Gemischte Betriebe)

Sind Betriebe, die der Prüfungspflicht unterliegen, untrennbar mit solchen vereinigt, die der

Prüfungspflicht nicht unterliegen, so finden die Vorschriften auf die Gesamtbetriebe Anwendung, insoweit es die Prüfung der prüfungspflichtigen Teilbetriebe erfordert.

§ 4. (Gesonderte Buchführung der Wirtschaftsbetriebe)

Besteht in Betrieben, die der Prüfungspflicht unterliegen, keine auf sie beschränkte Rechnungslegung oder Buchführung, so hat mit dem nach dem Inkrafttreten dieser Verordnung beginnenden neuen Rechnungs- oder Geschäftsjahr eine gesonderte Buchführung zu erfolgen.

§ 5. (Fertigstellung der Jahresabschlüsse)

Der Jahresabschluß der der Prüfung unterliegenden Betriebe soll bis zum Ablauf von drei Monaten nach Schluß des Rechnungs- oder Geschäftsjahres fertiggestellt sein.

§ 6. (Beendigung der Prüfungen)

(1) Die Prüfung des Jahresabschlusses soll spätestens bis zum Ablauf von neun Monaten nach Schluß des Rechnungs- oder Geschäftsjahres erfolgt sein.
(2) Die sachverständigen Prüfer (Bilanzprüfer) können bereits vor Schluß des Geschäfts- oder Rechnungsjahres Prüfungen vornehmen.

§ 7. (Bilanzprüfer)

(1) Bilanzprüfer im Sinne dieser Vorschriften sind die öff. bestellten Wirtschaftsprüfer.
(2) Länder, in denen entsprechende öff.-rechtliche Prüfungseinrichtungen überörtlicher Art bestehen, die der Aufsicht der obersten Landesbehörde unterstehen, können mit Zustimmung der Reichsregierung auch diese Prüfungseinrichtungen als Bilanzprüfer zulassen.

§ 8. (Bestimmung und Beauftragung der Bilanzprüfer)

(1) Die zur Vertretung des prüfungspflichtigen Be-

triebes berufene Stelle hat als Bilanzprüfer denjenigen zu beauftragen, der nach Maßgabe des Abs. 2 hierzu bestimmt wird. Die Bestimmung soll spätestens 6 Monate vor Ablauf des Geschäfts- oder Rechnungsjahres erfolgen.

(2) Der Bilanzprüfer wird bestimmt:

1. für Betriebe, die von einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden,
   a) falls sie eigene Rechtspersönlichkeit besitzen: von dem Vorstand des Betriebes; sofern ein Aufsichtsorgan besteht: von diesem;
   b) falls sie keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen: von dem Vorstand der Gemeinde (des Gemeindeverbandes.)

   Die zur Vertretung des Betriebes berufene Stelle hat, bevor sie den Bilanzprüfer beauftragt, der Aufsichtsbehörde der Gemeinde (des Gemeindeverbandes) in jedem Falle anzuzeigen, wer zum Bilanzprüfer bestimmt ist.

   Die Aufsichtsbehörde kann verlangen, daß innerhalb einer angemessenen Frist ein anderer Bilanzprüfer bestimmt wird. Unterbleibt dies oder hat die Aufsichtsbehörde auch gegen die Bestimmung der neuen Bilanzprüfer Bedenken, so hat sie den Bilanzprüfer selbst zu bestimmen. Die Kosten der Prüfung hat auch in diesem Falle der prüfungspflichtige Betrieb zu tragen.
2. für Betriebe, die von einem Lande oder von diesem gemeinsam mit einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden; von der obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle;
3. für Betriebe, die vom Reich oder von diesem gemeinsam mit einem Lande oder einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden: von der Reichsregierung im Einvernehmen mit der obersten Landesbehörde,

4. für Betriebe der Sozialversicherung: von der obersten Aufsichtsbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle;
5. für alle anderen Betriebe: von den zu ihrer Vertretung berufenen Stellen nach Zustimmung der obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle.

(3) Personen oder Prüfungseinrichtungen, auf deren Geschäftsführung ein der Prüfung unterliegender Betrieb maßgebenden Einfluß hat, dürfen weder als Bilanzprüfer bestimmt noch beauftragt werden.

§ 9. (Die Prüfung)

(1) Der Bilanzprüfer ist berechtigt, in die Bücher und Schriften und die sonstigen von ihm als erforderlich erachteten Unterlagen des zu prüfenden Betriebes Einsicht zu nehmen. Er kann alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, welche die sorgfältige Erfüllung der ihm obliegenden Prüfungspflicht erfordert.

(2) Soll ein Betrieb oder Unternehmen, das nach § 2 Abs. 1 der Prüfungspflicht nicht unterliegt, auf Grund der Vorschrift des § 3 geprüft werden, so hat der Bilanzprüfer den Beginn der Prüfung der zuständigen obersten Prüfungsbehörde des Reichs oder Landes rechtzeitig vorher anzuzeigen. Diese ist berechtigt, sich an der Prüfung zu beteiligen.

§ 10. (Der Prüfungsbericht)

(1) Der Bilanzprüfer hat über die Prüfung schriftlich zu berichten.

(2) Das abschließende Ergebnis dieser Prüfung ist am Schlusse des Berichtes zusammenzufassen. Sind wesentliche Einwendungen nicht zu erheben, so ist bei der Zusammenfassung des abschließenden Ergebnisses ausdrücklich festzustellen, daß

nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Schriften, Bücher und sonstigen Unterlagen des Betriebes sowie der erteilten Aufklärungen und

Nachweise die Buchführung und der Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und daß im übrigen auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes wesentliche Beanstandungen nicht ergeben haben.

(3) Der Bericht ist von dem Prüfer zu unterzeichnen

§ 11. (Vorlage des Prüfungsberichtes)

Der Bilanzprüfer hat den Bericht vorzulegen:

1. hinsichtlich der Betriebe, die von einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden: dem Auftraggeber und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde;
2. hinsichtlich der Betriebe, die von einem Lande oder von diesem gemeinsam mit einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden: der obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle, hinsichtlich der gemeinsam unterhaltenen Betriebe auch dem Vorstand der Gemeinde (des Gemeindeverbandes);
3. hinsichtlich der Betriebe, die vom Reich unterhalten werden: der Reichsregierung oder der von ihr bestimmten Stelle; hinsichtlich der vom Reich gemeinsam mit einem Lande unterhaltenen Betriebe: auch der obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle und, sofern ein Betrieb gemeinsam mit einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten wird, auch dem Vorstand der Gemeinde (des Gemeindeverbandes)
4. hinsichtlich der Betriebe der Sozialversicherung: der obersten Aufsichtsbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle;
5. hinsichtlich der Betriebe, die nach § 2 Abs. 1 der Prüfungspflicht nicht unterliegen, aber auf Grund der Vorschrift des § 3 geprüft werden: auch der zuständigen obersten Prüfungsbehörde des Reichs oder Landes;
6. hinsichtlich aller anderen Betriebe: der nach

§ 8 Abs.2 Ziff.5 zur Erteilung der Zustimmung zuständigen obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle und der Körperschaft des öff. Rechts, die den Betrieb unterhält.

§ 12. (Veröffentlichung des Prüfungsergebnisses)
(1) Das abschließende Prüfungsergebnis (§10 Abs.2) ist zu veröffentlichen:
1. hinsichtlich der Betriebe, die von einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) oder von einem Lande oder von diesem gemeinsam mit einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden: in der ortsüblichen Form nach näherer Bestimmung der Landesregierung;
2. hinsichtlich der Betriebe der Sozialversicherung: im Reichsarbeitsblatt;
3. in allen anderen Fällen: im Reichsanzeiger.

(2) Auf Anordnung der Reichsregierung oder einer obersten Landesbehörde hat die Veröffentlichung einzelner Punkte des Prüfungsergebnisses zu unterbleiben, wenn das überwiegende Interesse der Allgemeinheit es erfordert.

§ 13. (Verantwortlichkeit der Bilanzprüfer)
Die Vorschriften des § 262g des Handelsgesetzbuches über die Verantwortlichkeit der Bilanzprüfer finden entsprechende Anwendung.

§ 14. (Strafvorschrift)
Mit Gefängnis oder mit Geldstrafe wird bestraft:
1. wer als Bilanzprüfer oder als Gehilfe eines Bilanzprüfers über die Feststellungen der Prüfung falsch berichtet oder erhebliche Umstände im Bericht verschweigt;
2. wer entgegen den Vorschriften dieser Verordnung seine Pflicht zur Verschwiegenheit verletzt oder Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die er bei Wahrnehmung seiner Obliegenheiten erfahren hat, unbefugt verwertet;

3. wer als Aufsichtsratsvorsitzender einer Prüfungsgesellschaft oder als sein Stellvertreter die durch Einsicht eines Berichts erlangten Kenntnisse verwertet, ohne daß es die Erfüllung der Überwachungspflicht des Aufsichtsrats erfordert.

§ 15. (Inkrafttreten)
Die Vorschriften des Fünften Teils Kapitel VIII der Dritten Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zur Bekämpfung politischer Ausschreitungen vom 6. Oktober 1931 und dieser Verordnung treten mit Wirkung vom 31. März 1933 ab in Kraft.

§ 16. (Übergangsvorschrift)
Die Prüfung des Jahresabschlusses hat erstmals nach Ablauf des beim Inkrafttreten dieser Verordnung laufenden Rechnungs- oder Geschäftsjahres zu erfolgen.

III. A n l a g e .

Dritte Durchführungsverordnung vom 1.April 1933 zur Aktienrechtsnovelle. (RGBl.I S.163)

§1.
Für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand sind, tritt, soweit sie nicht bereits prüfungspflichtig sind, an die Stelle des im Artikel 3 Abs.1 der Ersten Durchführungsverordnung zur Verordnung über Aktienrecht bestimmten Zeitpunktes der 31. März 1933.
Anmerkung. Der Artikel 3 Abs.1 Satz 1 der Ersten Durchführungsverordnung lautet:
„Die Vorschriften des Artikel VI der Verordnung über Aktienrecht (d.h. die §§262a bis 262g HGB) und die sich aus Artikel VII der Verordnung ergebende neue Fassung des § 266 Abs.1 Satz 1 des HGB. sind erstmalig für das Geschäftsjahr anzuwenden,

das nach dem 30. September 1931 begonnen hat"

§ 2.

Ob eine A.G. oder K.G.aA. als Wirtschaftsbetrieb der öff. Hand anzusehen ist, beurteilt sich nach den Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öff. Hand (§1 RHV v.Okt. 1931, RGBl.I.S.537,562 und §1 der RDV v.30.März 1933, Deutscher Reichsanzeiger und Preuß. Staatsanzeiger Nr.77 v.31.März 1933).

L I T E R A T U R -
V E R Z E I C H N I S.

A. B ü c h e r .

van Aubel, Peter: Die Pflichtprüfung der Kommunalbetriebe, 1.Auflage;Berlin April 1933,Selbstverlag der Wirtschaftsberatung Deutscher Gemeinden A.-G.

- 2.erweiterte Auflage vom Nov. 1933.

Barenthin, W.: Kaufmann und Bürokrat im Staats- und Erwerbsleben, 2.Auflage; Berlin 1919 Verlag Karl Curtius.

Brendle-Dassel,: Die kaufmännische Buchführung in den wirtschaftlichen Einrichtungen der Gemeinden, Bd.19 der Lehrbücher für Verwaltungsschulen; Mannheim 1931, Verlag J. Bensheimer.

Deutscher Gemeindetag, Das Gemeindeverfassungsgesetz v.15.XII.1933; Nr. 13a der Sammlung „Kleine kommunale Schriften; Bln.1934, Deutscher Gemeindeverlag.

- Das Gemeindefinanzgesetz v.15.XII.33, Nr.16a Gesetze, Durchführungsbestimmungen, Runderlasse, Berlin 1934.

Eicke, Karl:Buchführung und Bilanz im Rahmen der Organisation einer Kommunalverwaltung; Bln. 1928 Deutscher Kommunalverlag G.m.b.H.

Ertel,H.A.:Wirtschaftsprüfung, Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen; Bln.1933, Carl Heymanns Verlag.

Handbuch der Kommunalwissenschaften, Abteilung XIV, Wirtschaftspflege; Buchstabe E, Gemeindebetriebe; Verlag G.Fischer, Jena.

Hansabund, Denkschrift des - , „Freiheit der Wirtschaft", Nov.1928.

Hettlage-Loschelder-Zschintzsch, Die Gemeindefinanzverordnung v.2.Nov.1932, Kommentar; Bln. Jan. 1933, Verlagsges.R.Müller m.b.H.

Klemann,Friedr.: Über die zweckmäßigste Buchführungsart in öff.Wirtschaftsbetrieben unter Berücksichtigung der Finanzwirtschaft, Sonderdruck o.O.

Köttgen,Arnold: Die erwerbswirtschaftliche Betätigung der öff.Hand und das öff.Recht, in „Recht und Staat" Nr.59; Tübingen 1928.

Landmann,Julius: Moderne Organisationsformen der öff.Unternehmung; München 1931. 4 Bände, Verlag v.Duncker und Humblot.

von Leyden,V: Kommunale Wirtschaftsbetriebe und ihr Verhältnis zur öff. und privaten Wirtschaft; Bln. 1933, Verlag Carl Heymann.

Lohmann,Mart.: Der Wirtschaftsplan des Betriebes und der Unternehmung; Bln.1928, Verlagsbuchh. Leop. Weises.

Mittelstaedt-Schrader: Das städtische Haushaltswesen nach Form und Inhalt, 1.Auflage; Bln. 1928 Deutscher Kommunalverlag.

von Papen, Vizekanzler: Die Unternehmerpersönlichkeit im neuen Staat; Bln-Charl.2. 1933, Buchholz und Weißwange.

Passow,Richard: Die gemischt privaten und öff.Unternehmungen; Jena 1912, Verlag G.Fischer.

Saemisch,Gutachten des Reichssparkommissars über die Verwaltung der Stadt Stuttgart; Stuttgart 1932.

Saitzew,Manuel: Die öff.Unternehmung der Gegenwart; Tübingen, Herbst 1930, Verlag J.C.B. Mohr.

Schmidt,Fr.: Die organische Tageswertbilanz, 3.erw. Auflage; Leipzig 1929, Verl. G.A. Gloeckner

- Kalkulation und Preispolitik; Bln. 1929 Verlag Spaeth und Linde.

Schmude,Alfr.: Revision der Stadtwirtschaft?,1.Auflage Bln. 1929; Verlag Reimar Hobbing.

Sogemeier,Martin: Die öff.Hand in der privaten Wirtschaft; Berlin o.J.

Trumpler,Hans: Zur Neuregelung des Haushaltsrechts in den preuß.Großstädten; Berlin 1930, Verlag Carl Heymann.

Walb,Ernst: Die Erfolgsrechnung privater und öff. Betriebe; Bln.1926, Spaeth und Linde.
Waldschmidt,W.: Kaufmännische Buchführung in staatlichen und städtischen Betrieben; Bln.1908 Verlag Otto Liebmann.
Werner,Felix: Kameralistische oder kaufmännische Buchführung, namentlich für staatliche oder städtische werbende Betriebe; Leipzig 1915, Verlag G.A. Gloeckner.
Zee-Heraeus & Rasch: Die Revision der Regiebetriebe; Kommentar; Berlin, April 1933, Verlag Carl Heymann.

B. Aufsätze und Beiträge in Zeitschriften.

Betriebswirtschaft, Die - , Zeitschrift für Handels-Wissenschaft und Handelspraxis, Herausg.
- Nicklisch. 25.Jahrgang, Sonderheft 11/12. „Wirtschaftsprüfung und Revisionswesen."
- Herget, Joh.F.: Zur Entwicklung des Rechnungswesens der Versorgungsbetriebe der Gemeinden 26.Jg.1933, Heft 6 S.157 ff.

Gas- und Wasserfach, Das - ,
- A.Schmidt: Budget-Kontrolle und Gaswerke. Jg.1931, S.354 ff.
- Die kaufmännische Buchführung in den wirtschaftlichen Einrichtungen der Gemeinden nebst Bilanzlehre und Bilanzbeurteilung, Jg. 1932, S.504 ff.

Gemeindetag, Der - , Zeitschrift für deutsche Kommunalpolitik, Herausgeg.vom Deutschen Gemeindetag Bln. Hauptschriftleiter R.Zeitler.
- Staudinger,Hans: Die volkswirtschaftliche Funktion der öff.Unternehmung, Jg.26 (1932) S.281 f.
- Jeserich, Kurt: Kommunalwissenschaft im Wintersemester 1932, Jg.26 (1932) S.588 ff.

- Meyer,Herb.: Start der kommunalen Prüfungsarbeit Jg.27 (1933) S.152 ff.
- Jeserich,Kurt: Die Gemeinde im nationalsozialistischen Staat, Jg.27 (1933) S.309 ff.
- Referentenbericht über die „Grenzen der Kommunalwirtschaft" Jg. 27 (1933) S. 463.

Landgemeinde, Die -, Amtl.Organ des Deutschen Gemeindetages für ländliche Selbstverwaltung, Bln.
- Bitter,W.: Referent im Dtschen Gemeindetag, Neues Gemeinderecht in Preußen, Jg.43, Nr.1 neue Folgen (1934).
- Steinberg,F.: Referent im Dtschen Gemeindetag, Das neue Haushaltsrecht der Gemeinden, Jg.43 (1934) Nr.2.

nationale Wirtschaft, Die -, Deutsche Rechts- und Wirtschafts-Wissenschaftliche Verlags-G.m.b.H. Jg.II, Heft 2 v.5.2.1934, folgende Aufsätze:
- Der Wirtschaftstreuhänder in der nationalsozialistischen Wirtschaftsordnung,
- Das neue Gemeinde-Prüfungsrecht in Preußen.

praktische Betriebswirt, Der -, Deutscher Betriebswirte Verlag G.m.b.H. Berlin.
- Lorwald,F.: Neuregelung des Kommunalprüfungswesens in Preußen, Jg.14 (1934) S.137 ff.

Wirtschaftsprüfer, Der -, Zeitschrift für das Prüfungs- und Treuhandwesen, Archiv für Wirtschaftstreuhänder, Verl. G.A.Gloeckner,Lpzg.
- Semler,J.: Die Prüfung des Geschäftsberichtes Jg.I (1932) S. 274 ff.
- Adler,H.: Macht die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öff.Hand eine Änderung der §§ 36 und 42 HGB. erforderlich?, Jg.I S. 390.
- Lohmann, Mart.: Bilanzen und Bilanzpolitik der Regieunternehmungen, Jg.I (1932) S.418 ff.
- Frielinghaus, O.: Zur Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öff.Hand Jg.II S.341 ff.
- Hoeniger,Franz: Ausdehnung oder Zurückdrängung

des Wirtschaftsprüferberufes durch die öff. Hand, Jg.II (1933).

- Rohde,H.: Das Rechnungsprüfungswesen der Gemeinden in Preußen, Jg. II (1933).
- Michel,E.: Der Wirtschaftsprüfer als Bindeglied zwischen Wirtschaft und Recht, Jg.III (1934) S. 3 ff.
- Schmidt,Fr.: Die Weiterentwicklung des Wirtschaftsprüfers, Jg.II S.450 ff.

Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Herausg. Prof. F. Schmidt.

- Oswald,M.K.: Das Industriebudget, Jg.V S.455 ff.
- Ludwig,Hz.: Ein industrieller Voranschlag für 1932, Jg.IX. S.132 ff.
- Schmidt,Fr.: Wirtschaftsprüfung und Treuhandgesellschaften, Jg.IX S.169 ff.
- König,E.: Das Verhältnis der öff.Körperschaften zu gemischtwirtschaftlichen Aktiengesellschaften, Jg.IX S.378 ff.
- Heilbrunn,O.: Die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öff.Hand, Jg.X S.691 ff.

Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, Herausg. Prof. E. Walb, Köln.

- Walb,E.: Die Erfolgsrechnung der Kameralistik, Jg. 19, S. 241 ff.
- Beste,Th.: Die neuen Formen der Buchhaltung und ihr Einfluß auf die Revisionstechnik, Jg. 21 S.481 und 576.
- Ameely,L.: Zur Frage der Anwendung kaufmännischer oder kameralistischer Buchhaltungen in öff.Betrieben und Verwaltungen unter besonderer Berücksichtigung der neuzeitlichen Buchungstechniken, Jg.27, S.16 ff und 81 ff.
- Thiess,E.: Die Buchhaltungsvorschriften der preußischen Gemeindefinanzverordnung v.2.Nov. 1932, Jg.27 S.673 ff.
- Heilbrunn,O.: Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers, Jg.28 S.100 ff. (1934)

van Aubel,Peter: in seinem Referat „Kosten in der öff.Wirtschaft" RKW - Veröffentlichung Nr.80, Kostenaufbau, Kostensenkung, Preisgestaltung; Diskussionstagung vom 3. und 4. März 1932.

Chebowski: Verwaltungsform städtischer Betriebe, in der Zeitschrift für kommunale Wirtschaft, Bln. 1914, Nr.19.

Industrielle Budget, Das -: auf der Internationalen Diskussions-Konferenz; Genf, 10.-12.Juli 1930, Sonderdruck aus den RKW-Nachrichten Nr.9 bis 11/1930.

Mahlberg,Walter: Die Betriebstypen der freien und gebundenen Wirtschaft, in der Festschrift für Wiedenfeld „Öffentliche Hand und Wirtschaftsgestaltung"; Leipzig 1931, G.A.Gloeckner, S. 20 ff.

Niebuhr,H.: Öffentliche Unternehmung und Privatwirtschaft, in Wirtschaftliche Zeitfragen, Herausgegeben von Prof. Ernst Schulze, Leipzig 5. Heft.

Schmalenbach,E.: Kaufmännisches und kameralistisches Rechnungswesen, in der Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 2. Jg. 1910 S. 346 ff.

C. Aufsätze in Tageszeitungen.

Berliner Börsen-Zeitung:

- Das Steuerprivileg öff.Betriebe, Nr.508 vom 30.10.1931.
- Prof. Trumpler, Die Wirtschaftsprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öff.Hand, Nr.559 vom 29.11.32.

Deutsche Allgemeine Zeitung:

- Thiess,E. Köln, Offenlegung der Gemeindefinanzen, Nr. 14 vom 10.1.1934.

Deutsche Bergwerkszeitung:
- Hartzendorff,Kurt: Zur Wirtschaftsprüfung kommunaler Betriebe, Nr.246 v.19.10.1932.

Frankfurter Zeitung:
- Die Wirtschaftsprüfung bei den öff.Betrieben, Nr. 757 vom 9. Okt. 1932.
- Die Gemeinden als Unternehmer, Nr.7 vom 5. Jan. 1934.
- Etatsrede des Frankfurter Oberbürgermeisters und des Stadtkämmerers, Nr.133 v.14.3.1934.

Kölner Volkszeitung:
- Der kommunale Wirtschaftsbetrieb, Umfang und Bedeutung für die Haushaltsführung, Nr. 324 vom 29.11.1932.
- Kommune - Wirtschaftsführung - Sparsamkeit - Das Steuerprivileg der öff.Hand, Nr.339 vom 9.12.1932.

Vossische Zeitung:
- Die Stadt als Unternehmer, Nr.296 v.22.6.33.

D. Gesetzgeberische Vorschriften.

- in der Zeitfolge ihrer Verabschiedung -

1. Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie v.19. Sept. 1931; RGBl.I. S.493.
2. Notverordnung vom 6.Okt.1931 über die Prüfung der Wirtschaftsbetriebe der öff.Hand; RGBl.I. S.537.
3. Preußische Gemeindefinanzverordnung v.2.Nov. 1932; G.S. S.341 mit den Änderungen lt.Verordnung v.17.März 1933; G.S. S.43.
4. Preußische Musterhaushaltsordnung für die Gemeinden und Gemeindeverbände (MHO) v.16.Dez. 1932; MBliV.1932 S.1288.
5. Preußische Grundsätze für das Kassenwesen der

Gemeinden und Gemeindeverbände (GrufKa) v.16. Dez.32; MBliV 1932 S. 1288.

6. Preußische Musterrechnungsordnung für die Gemeinden und Gemeindeverbände (MRO) v.16.Dez.32; MBliV 1932 S.1288.
7. Erste Durchführungsverordnung v.17.Dez.1932 zur Preuß.Gemeindefinanzverordnung v.2.Nov.1932; G.S. S.371, mit Änderungen lt.Gesetz v.4.Okt. 1933; G.S. S.366.
8. Zweite Durchführungsverordnung v.20.Dez.1932 zur Aktienrechtsnovelle; RGBl.I. S.563.
9. Dritte Ausführungsanweisung v.2.Febr.1933 zur Preuß. Gemeindefinanzverordnung v.2.Nov.1932 MBliV 1933 S.94.
10. Durchführungsverordnung vom 30.März 1933 zur Notverordnung v.6.Okt.1931 über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öff.Hand; Reichsanzeiger 1933, Nr.77 v.31.März 1933.
11. Begründung zur RDV v.30.März 1933; Reichsratsdrucksache 1933, Nr. 18.
12. Dritte Durchführungsverordnung v.1.April 1933 zur Aktienrechtsnovelle; RGBl.I.S.163.
13. Erlaß des MdJ vom 17.VII.1933 über die Beschränkung der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinden; MBliV 1933 S.911.
14. Hauptbegriffe des städtischen Haushaltswesens, nach Runderlaß des MdJ und des FM v.31.7.1933; IVa I 771 und IV 7211/19.6.1933; MBliV S.917.
15. Preuß. Ausführungsanweisung zur RDV v.30.III. 1933 nach Runderlaß des MdJ v.9.Aug.1933; IVa I 808 III, abgedruckt im MBliV I 1933 S.937.
16. Weitere Preuß. Ausführungsanweisung zu der RDV vom 30.III.1933, nach Runderlaß des RdJ v.28. Sept.1933; IVa I 823/33; abgedruckt im MBliV I. 1933 S.1081.
17. Gemeindeverfassungsgesetz vom 15.Dez.1933; G.S. S.427.
18. Gesetz über die Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gemeinden und Gemeindeverbände (Gemeindefinanzgesetz) vom 15.Dez.1933; G.S. S.442.

19. Reichstagsdrucksachen:
    Nr. 3456 vom 8. Juli 1927,
    Nr. 1483 vom 20. Dez. 1929.
20. Außerdem wurden noch eine Anzahl von Runderlassen des MdJ und des FM verabschiedet, die aber keinen wesentlichen Einfluß auf die kommunale Pflichtprüfung besitzen.

E. Sonstiges Material.

1. Richtlinien für die Pflichtprüfung der Gemeindebetriebe durch Wirtschaftsprüfer, vorgeschlagen vom Deutschen Gemeindetag, Berlin.
2. Richtlinien des Reichsstädtebundes über Führung und Inhalt der städtischen Vermögens- und Schuldenverzeichnisse (Lagerbücher) und die Bewertung des städtischen Vermögens.
3. Rundschreiben des Deutschen Gemeindetages, Berlin, vom 19.Mai 1933 über 'Wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden'.
4. Wirtschaftsführung und Wirtschaftsprüfung; Vortragsreihe der Oberrheinischen Bezirksgruppe des Verbandes Deutscher Diplom-Kaufleute e.V. in Mannheim, Auswertung des achtwöchentlichen Kursus für Praktiker.
5. WP - Jahrbuch; Herausg. v. Institut der Wirtschaftsprüfer e.V., Leipzig 1934, G.A.Gloeckner.
6. Akten und Materialien verschieden landeszugehöriger Städte.

L e b e n s l a u f .

Als Sohn des Kaufmanns Carl M ü n z n e r wurde ich am 31. Mai 1908 in Frankfurt a/ Main geboren und evangelisch getauft. Ich bin arischer Abstammung.

Von Ostern 1915 an besuchte ich die Liebig-Oberrealschule zu Frankfurt a/Main, die ich nach bestandener Reifeprüfung im Jahre 1928 verließ.

Ich beabsichtigte schon damals, das Studium der Wirtschaftswissenschaften zu ergreifen, wollte mir aber vorher die notwendigen praktischen Kenntnisse aneignen. Aus diesem Grunde trat ich am 1. April des gleichen Jahres als Lehrling bei einer hiesigen Eisengroßhandelsfirma ein und wurde nach 1 1/2 jähriger Lehrzeit als kaufmännischer Angestellter übernommen.

Im Herbst kündigte ich meine Stellung und begann im Wintersemester 1929/30 mit dem Studium der Betriebswirtschaftslehre. Nach sechs Semestern legte ich im November 1932 die kaufmännische Diplom-Prüfung mit der Gesamtnote „Gut" ab.

In dieser Zeit war ich als Assistent eines öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers tätig und wirkte während der Semesterferien und nach bestandener Diplom-Prüfung an der Ausarbeitung von Gutachten über die Reorganisation der Stadtverwaltungen Aachen, Gelsenkirchen, Oberhausen, Ludwigshafen, Frankfurt a/M, Mainz und Darmstadt mit. Durch die persönliche Fühlungnahme mit sämtlichen Geschäftskreisen der vorstehenden sieben Kommunalverwaltungen beherrsche ich den Arbeitsablauf einer deutschen Gemeinde vollständig. Außerdem beteiligte ich mich in drei Stadtverwaltungen an der Pflichtrevision von insgesamt neun Wirtschaftsbetrieben der

öffentlichen Hand. Zur Vervollständigung meiner Kenntnisse auf kommunalwirtschaftlichem Gebiet war ich dem Frankfurter Arbeitsamt einige Monate zur informatorischen Beschäftigung zugeteilt.

Im ganzen habe ich acht Semester an der Johann Wolfgang Goethe - Universität studiert und war während des Sommersemesters 1933 von der Hochschule beurlaubt.

Meine im Juli 1934 abgelegte Doktorprüfung habe ich mit dem Prädikat „Sehr gut" bestanden.

Karl Münzner.